

**Міністерство освіти і науки України**  
**Тернопільський національний економічний університет**  
**Факультет фінансів**  
Кафедра податків і фіскальної політики

**Левицька Леся Олександрівна**

**ПОДАТКИ НА СПОЖИВАННЯ: ФІСКАЛЬНО-РЕГУЛЮЮЧА РОЛЬ ТА  
ПРОБЛЕМИ ФУНКЦІОНУВАННЯ**

**Спеціальність 8.03050803 – оподаткування**

**Дипломна робота за освітньо-кваліфікаційним рівнем «магістр»**

Студентка групи ФОзм-52  
Л.О. Левицька

---

(підпис)

Науковий керівник  
к.е.н., доц.  
О. С. Заклекта-Берестовенко

---

(підпис)

Дипломну роботу допущено  
до захисту  
«\_\_»\_\_\_\_\_ 2014 р.  
Зав. кафедри

---

(прізвище, ініціали)

(підпис)

**Тернопіль – 2014**

# ЗМІСТ

## ВСТУП

## РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. Історія виникнення та характерні риси податків на споживання

1.2. Суть та класифікація непрямих податків

1.3. Зарубіжний досвід оподаткування процесів споживання

Висновки до розділу 1

## РОЗДІЛ 2. ПРАКТИКА СПРАВЛЯННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

2.1. Аналіз механізму справляння окремих непрямих податків

2.2. Оцінка фіскального значення податків на споживання

2.3. Моніторинг окремих елементів механізму непрямого оподаткування експортно-імпортних операцій

Висновки до розділу 2

## РОЗДІЛ 3. НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ОПОДАТКУВАННЯ ПРОЦЕСІВ СПОЖИВАННЯ В УКРАЇНІ

3.1. Проблеми та перспективи адаптації нормативного підґрунтя непрямого оподаткування в Україні до законодавства Європейського Союзу

3.2. Вектори посилення фіскально-регулюючого значення непрямих податків

Висновки до розділу 3

## ВИСНОВКИ

## СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

## ВСТУП

**Актуальність теми.** На сьогодні в Україні однією з основних економічних проблем є вдосконалення податкової системи загалом і системи непрямого оподаткування (податку на додану вартість, акцизного податку та мита) як складової її частини. Важливим є підвищення рівня ефективності, погашення заборгованості та запобігання її виникнення. Зазначена проблематика потребує подальших поглиблених досліджень, результати яких неодмінно потрібно враховувати у виробленні науково обґрунтованих підходів до реформування системи оподаткування податків на споживання, що, зокрема, забезпечить створення сприятливих умов для ведення бізнесу, здійснення інновацій, зростання споживчого попиту на внутрішньому ринку за одночасного динамічного збільшення сукупних податкових надходжень до усіх рівнів бюджетів і державних цільових фондів.

Різним аспектам оподаткування, зокрема непрямого, у своїх дослідженнях приділяли увагу О. Данілов, О. Десятнюк, М. Дем'яненко, Ю. Іванов, Б. Карпінський, А. Крисоватий, В. Копилов, С. Лекарь, В. Лисенко, В. Мельник, М. Науменко, В. Парнюк та ін. Також низка інших науковців досить детально вивчали функціонування та вдосконалення процесу адміністрування ПДВ та акцизного податку в Україні.

Структуру системи непрямих податків, їх вплив на суб'єктів господарювання досліджували у своїх працях такі українські вчені, як М. Азаров, О. Амоша, О. Барановський, В. Геєць, А. Дрига, А. Капітанчук, І. Лютий, С. Міщенко, Т. Меркулова, М. Петренко, А. Соколовська. Проте проблема наповнення непрямими податками державного бюджету повною мірою актуальна сьогодні, оскільки багато питань щодо фіскальної ефективності ПДВ та акцизного податку, а також регулюючої їх ролі залишаються невирішеними.

**Метою дипломної роботи** є дослідження теоретико-організаційних засад непрямого оподаткування, виявлення його проблем та розробка практичних рекомендацій щодо підсилення фіскального і регулюючого значення податків на споживання.

Виходячи із мети, в роботі ставляться наступні **завдання**:

- дослідити історію виникнення та виявити характерні риси податків на споживання;
- з'ясувати суть та здійснити класифікація непрямих податків;
- вивчити зарубіжний досвід оподаткування процесів споживання;
- проаналізувати механізм справляння окремих непрямих податків в Україні;
- здійснити оцінку фіскального значення податків на споживання;
- провести моніторинг окремих елементів механізму непрямого оподаткування експортно-імпортних операцій;
- виявити проблеми та перспективи адаптації нормативного підґрунтя непрямого оподаткування в Україні до законодавства Європейського Союзу;
- окреслити вектори посилення фіскально-регулюючого значення непрямих податків.

**Об'єкт дослідження:** є оподаткування процесів споживання.

**Предмет дослідження:** проблеми функціонування ти фіскально-регулююча роль непрямих податків в Україні.

**Методи дослідження.** Методологічну базу дипломної роботи склали: метод порівняльного аналізу – для вивчення можливостей застосування міжнародного досвіду до реформування системи непрямого оподаткування в Україні; статистико-економічні методи – для оцінки фіскального значення податків на споживання у структурі доходів бюджетів; прогнозування – для виявлення очікуваних наслідків реформування податків на споживання системи в Україні та їх впливу на розвиток держави в цілому.

**Інформаційною базою** дослідження є основні положення законодавства України, указів і послань Президента України, постанов Верховної Ради України, постанов Кабінету Міністрів України з питань непрямого оподаткування. Також у роботі використані статистичні і аналітичні матеріали Державного комітету статистики України, Міністерства фінансів України, Державного казначейства України, Державної податкової служби України; Міністерства доходів і зборів України, монографічні дослідження і наукові статті вітчизняних і зарубіжних авторів в сфері оподаткування процесів споживання.

**Наукова новизна одержаних результатів** полягає у подальшій розробці теоретико-організаційних засад оподаткування процесів споживання в Україні та розробці практичних рекомендацій щодо посилення фіскального значення та регулюючої ролі непрямих податків.

**Практичне значення одержаних результатів** полягає в тому, що обґрунтовані в роботі висновки та пропозиції можуть бути використані органами законодавчої і виконавчої влади у процесі подальшого реформування системи непрямого оподаткування в Україні.

**Апробація результатів дипломної роботи.** Основні теоретичні положення та практичні результати роботи апробовані на Всеукраїнських науково-практичних студентських конференціях, а саме: . За результатами виконання наукового дослідження опубліковано 2 наукові праці.

**Структура та обсяги дипломної роботи.** Робота складається зі вступу, трьох розділів, висновків та пропозицій, списку використаних джерел та додатків. Основний зміст роботи викладено на 125 сторінках комп'ютерного тексту. Дипломна робота містить 19 рисунків, 8 таблиць, список використаних джерел, що включає 85 найменувань та 3 додатки.

# РОЗДІЛ 1

## ТЕОРЕТИКО-ОРГАНІЗАЦІЙНІ ЗАСАДИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ

### 1.1. Історія виникнення та характерні риси (функціональне призначення ?) податків на споживання

Податки є необхідною ланкою економічних відносин у суспільстві з моменту виникнення держави. Розвиток і зміна форм оподаткування незмінно супроводжується перетворенням податкової системи. У сучасному суспільстві податки – основне джерело доходів держави. Крім цієї суто фінансової функції податки використовуються для економічного впливу держави на суспільне виробництво, його динаміку і структуру, на розвиток науково-технічного прогресу.

Проблеми оподаткування постійно займали вагомe місце у працях економістів, філософів, державних діячів різних епох. Ф. Аквінський (1226-1274) визначав податки як дозволenu форму грабежу. Ш. Монтеск'є (1689-1755) вважав, що ніщо не вимагає стільки мудрості і розуму, як визначення тієї частини, яку у підданих забирають, і тієї, яку залишають їм. А один з основоположників теорії оподаткування А. Сміт (1723 - 1790) говорив про те, що податки для тих, хто їх сплачує, – ознака не рабства, а свободи [Кудряшова Е.В. Правовые аспекты косвенного налогообложения: теория и практика / Е.В. Кудряшова. – М.: Волтерс Клувер, 2010. – 263 с., с. 10].

Отже, як вже говорилося вище, податкова система виникла і розвивалася разом з державою. На самих ранніх стадіях державної організації формою оподаткування можна вважати жертвоприношення, яке далеко не завжди було добровільним, а було певним неписаним законом. Ще в «П'ятикнижжі» Мойсея

сказано : «... і всяка десятина на землі з насіння землі, з плоду, Господеві». Видно, що процентна ставка даного «податку» чітко визначена.

У міру розвитку держави виникла «світська» десятина, яка стягувалася на користь впливових князів поряд з церковною десятиною. Дана практика існувала протягом багатьох століть: від Стародавнього Єгипту до середньовічної Європи. Так, в Стародавній Греції в VII -VI ст. до н. е. представниками знаті були введені податки на доходи в розмірі 1/10 або 1/20 частини доходів. Це дозволяло концентрувати і витратити кошти на утримання найманих армій, будівництво храмів, укріплень і т.д. Водночас в стародавньому світі здійснювали і серйозну протидію прямому оподаткуванню. В Афінах, наприклад, вважалося, що вільний громадянин не повинен сплачувати прямих податків. Інша справа – добровільні пожертвування. Але коли здійснювалися великі витрати, то рада або народні збори міста встановлювали відсоткові відрахування від доходів.

Велика кількість рис сучасної держави зародилися в Стародавньому Римі. Спочатку держава складалася з міста Риму і прилеглої до нього місцевості. У мирний час громадяни не платили грошових податей. Витрати з управління містом і державою були мінімальні; обрані магістрати виконували свої обов'язки безоплатно, часом вкладаючи власні кошти, тому що це було почесно. Головну статтю витрат становило будівництво громадських будівель, а ці витрати зазвичай покривалися здачею в оренду громадських земель. Але у воєнний час громадяни Риму обкладалися податками у відповідності зі своїми доходами.

Суми податку визначалася кожні п'ять років обраними чиновниками – цензорами. Громадяни Риму робили цензорам заяву про свій майновий та сімейний стан. Таким чином, закладалися основи декларування доходів. У IV-III ст. до н.е. Римська держава розросталася, завойовувалися все нові міста-колонії. Відбувалися зміни і в податковому праві. У колоніях вводилися комунальні податки і повинності. Як і в Римі, їх величина залежала від розмірів доходів громадян, а їх визначення відбувалося кожні 5 років. Римські

громадяни, які проживали за межами Риму, платили як державні, так і місцеві податки. У випадку переможних воєн податки зменшувалися, а інколи зовсім скасовувалися. Необхідні кошти забезпечувалися контрибуцією завойованих земель. Комунальні ж податки з тих, хто проживав поза межами Риму, стягувалися постійно.

Рим перетворювався на імперію, до складу якої входили провінції, жителі яких були підданими імперії, але не користувалися правами громадянства. Вони були зобов'язані платити податки, що було свідченням їх залежного положення. При цьому єдиної податкової системи не існувало. Ті міста і землі, які надавали найбільш завзятий опір римським легіонам, обкладалися більш високими податками. Крім того, римська адміністрація часто зберігала місцеву систему податків. Змінювалися лише її напрямки і використання.

Тривалий час у римських провінціях не існувало державних фінансових органів, які могли б професійно встановлювати і стягувати податки. Римська адміністрація вдавалася до допомоги відкупників, діяльність яких вона не могла належним чином контролювати. Результатом була корупція, зловживання владою, а потім і економічна криза, що вибухнула в I ст. до н.е. Необхідність реорганізації фінансового господарства Римської держави, в тому числі і податкова реформа, були одним з найважливіших завдань, які вирішував імператор Август Октавіан (63 р. до н.е. – 14 р. н.е.). Була значно скорочена практика відкупів, переоцінена податкова база провінцій, складені кадастри, проведений перепис, введені обов'язкові декларації. Основними податковими платежами в Стародавньому Римі були поземельний податок і єдина подушна подать для жителів провінцій. Існували і непрямі податки (з обороту, податок на спадщину і т.д.). Уже в Стародавньому Римі податки виконували не тільки фіскальну, а й стимулюючу функцію, тому що населення вносило податки грошима, воно змушене було розвивати ринок і товарно-грошові відносини, поглиблювати процес поділу праці урбанізації.

Багаті господарські традиції Стародавнього Риму перейшли до Візантії. У ранню візантійську епоху до VII ст. включно існував 21 вид прямих податків.



Широко практикувалися у Візантії і надзвичайні податки: на будівництво флоту, утримання військових контингентів і ін. Але велика кількість податків не призвела до фінансового процвітання Візантійської імперії. Навпаки, надмірний податковий тягар спричинив скорочення податкової бази та призвів до фінансової кризи, ослабивши міць держави [Юткина Т.Ф. *Налоги и налогообложение : учебник* / Т.Ф. Юткина. – М., 2001 с.103].

Розглянемо історію становлення одного із найбільш фіскально значимих непрямих податків, а саме – податку на додану вартість.

Податок на додану вартість почав застосовуватися лише в ХХ ст. Вперше він був введений в 1919 році Вільгельмом фон Сіменсом (Німеччина). Цікавий той факт, що податок, який отримав назву «облагорожденного» або «поліпшеного» податку з обороту, був започаткований ним в епоху податкової реформи, що відбулася в Німеччині в 1919 р. При цьому з моменту винайдення податку і до моменту його введення пройшло досить багато років. Лише в 1958 р. ПДВ закріпився офіційно. Саме тоді французький економіст Моріс Лорі описав схему дії податку і дав його економічне обґрунтування. Протягом наступних десяти років ПДВ застосовувався в експериментальному варіанті, а дослідною «лабораторією» послужила залежна від Франції африканська держава Кот- д'Івуар. Економісти задаються питанням – чому податок спочатку випробовували на жителях Африки ? Найбільш ймовірно, це пов'язано з підлеглим положенням самого народу, а може бути, із сприятливою економікою, заснованою на експорті какао, ананасів та інших ексклюзивних товарів. Але це нововведення дало позитивні результати. Навіть після отримання незалежності в 1960 р. африканська держава не відмовилася від податку на додану вартість та використовує його по теперішній час, стягуючи за ставкою 20 % (для деяких товарів – 11,1 %). Схоже, що саме цей експеримент сприяв тому, що економіка Кот- д'Івуару протягом останніх років демонструє стійке економічне зростання в 2,5-3 % на рік [Шепилова А.В. *Перспективы развития налога на добавленную стоимость в России* / А.В. Шепилова // *Финансы и кредит*. – 2012. – № 6 (486). – С. 62-71].

У самій Франції податок на додану вартість у тому вигляді, в якому він функціонує зараз, був введений 01.01.1968 р. – з моменту набуття чинності закону П'ятої Республіки № 66-10. Метою цього закону було об'єднати, спростити і узагальнити порядок справляння та обчислення ПДВ, з тим щоб перетворити його в єдиний і сучасний податок на виробничі витрати. Подальшому «кар'єрному» зростанню ПДВ сприяло підписання в 1957 р. в Римі договору про створення Європейського економічного співтовариства (ЄЕС), яким стверджувалося намір гармонізувати законодавство про податки і збори країн-учасниць для розвитку спільного ринку. Для цих же цілей II Директива Ради ЄЕС від 11.04.1967 р. затвердила податок на додану вартість як головний непрямий податок Європейського економічного співтовариства. Наявність ПДВ у податковій системі було обов'язковою умовою вступу держави в члени ЄЕС.

В даний час податок на додану вартість використовують близько 140 країн світу. Однак держави з найбільш розвиненою економікою або зовсім не застосовують цього податку (США), або використовують його сильно модифіковані формі (наприклад Японія : ставка 5 %, відшкодування з бюджету не передбачено).

Отже, як бачимо з вищезазначеного, податки як основне джерело державних доходів відомі з незапам'ятних часів, однак, з плином часу змінювалися погляди на їх сутність та природу походження. Так в XVIII ст. вважалося, що податок – це ціна за надані державою послуги своїм громадянам. У XIX ст. податок був представлений як пожертва індивідуума в інтересах держави. В XX ст. основною була точка зору про те, що податок – це примусовий внесок (збір), що стягується державою та спрямовується на покриття загальнодержавних потреб на підставі закону. Існували різні підходи і до класифікації податків, а саме до поділу податків на прямі і непрямі. У результаті узагальнення думок різних вчених можна виділити три основних критерії розподілу податків на прямі і непрямі, які набули широкого поширення в країнах Європи минулих століть:

- 1) критерій перекладання;

- 2) критерій способу нарахування та справляння податку;
- 3) критерій платоспроможності.

Згідно з першим критерієм, перекладання податків можливе тільки в процесі обміну. У процесі обмінних операцій платник податку (законодавчо встановлений) має можливість перекласти податковий тягар на іншу особу – носія податку. Іншими словами, особа, на яку формально покладено обов'язок бути платником податку, і особа, яка фактично сплачує цей податок – це не обов'язково одна і та ж особа. Критерій перекладання вперше був використаний англійським філософом Джоном Локком (1632-1704) наприкінці XVII ст. (практика такої класифікації встановилася ще в XVI ст.). Дж. Локк виходив з того, що будь-який податок, з кого б він не стягувався, в кінцевому рахунку, ляже на землевласника, оскільки лише його дохід можна вважати дійсно чистим доходом, з якого сплачуються усі податки. Отже, поземельний податок – це прямий податок, а інші податки є непрямими. Згодом шотландський економіст і філософ А. Сміт (1723-1790) виходячи з факторів виробництва (земля, праця, капітал) доповнив дохід землевласника доходами з капіталу і праці і відповідно двома прямими податками – на підприємницький прибуток і на заробітну плату. Непрямі ж податки, на думку А. Сміта, – це ті податки, які пов'язані з витратами і перекладаються на споживача [1, с. 110].

1. Аникин, А.В. Юность науки: Жизнь и идеи мыслителей - экономистов до Маркса [Текст] : учебное пособие / А.В. Аникин. - М.: Политиздат, 1985. - 367 с.

2. Бартечев, С.А. Экономические теории и школы (история и современность) [Текст] : учебное пособие / С.А. Бартечев. - М.: БЕК, 1996. - 352 с.

Англійський економіст, філософ і громадський діяч Джон Стюарт Мілля (1806-1873) критерієм поділу податків на прямі та непрямі вважав намір законодавця. Так, прямий податок – це податок, який, на думку законодавця, повинен лягти на платника податків, непрямий – це податок, який повинен бути перекладений платником податків на іншу особу [Столяров, с. 253]. Такої ж думки дотримувався і Адольф Вагнер (1835-1917) [2, с. 102]. Столяров, И.А. Антология экономической классики. В 2-х т.: Т.1 [Текст] : учебное пособие / И.А. Столяров. - М.: Эконов, 1993. -- 486 с. Таким чином, відповідно до розглянутих критеріїв,

остаточним платником непрямих податків є споживач товару, на якого податок перекладається шляхом надбавки до ціни. Недоліком поділу податків на прямі і непрямі за критерієм перекидання на думку ряду вчених є те, що багато прямих податків на практиці також можуть перекидатися, а непрямі – перекидаються далеко не завжди, а іноді – не повністю.

У зв'язку з недоліками критерію перекидання у Франції, наприклад, прийняли за основу розподіл податків на прямі і непрямі за способом справляння податку. Відповідно до критерію платоспроможності обкладання податком певного об'єкту відноситься до прямого оподаткування. Всі податки, в яких держава не встановлює платоспроможності через дії платників, визнаються непрямыми.

Німецький учений Геккель конкретизував це положення, виділивши прибутково-майнове оподаткування та обкладання видатків споживання. Він вважав, що господарство будь-якого платника податків можна поділити на дві частини: дохідну і видаткову. Оподаткування господарства платника в процесі придбання та накопичення ним благ здійснюється через прибутково-майнові податки (поземельного, подомового, промислового, з грошових капіталів із особистої праці тощо), які Геккелем були віднесені до прямих. Оподаткування ж витратного, споживчого господарства здійснюється через використання податків на споживання, які він відніс до непрямих [1].

Лазутина Д.В. Косвенные налоги: понятие и экономическая сущность / Д.В. Лазутина, В.А. Марков // Материалы III Общероссийской студенческой электронной научной конференции «Студенческий научный форум» (15-20 февраля 2011 г.) [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rae.ru/forum2011/115/830>

Розподіл податків за прибутково-видатковим принципом, встановленим на початку ХХ ст., не втратило свого значення і донині.

У зазначених вище критеріях розподілу податків на прямі і непрямі неодноразово виявлялися недоліки іншими вченими, що не дозволяло жодному з критеріїв розглядатися як основоположний. В результаті чого, протягом довгого часу виділялися кілька подібних за своєю суттю критеріїв, які відрізняються лише формулюванням. Однак, на даний момент

найпоширенішим є критерій розподілу податків на прямі і непрямі – за способом справляння, згідно з яким:

- прямі податки – податки, які стягуються безпосередньо з доходів або майна платника податків (пряма форма оподаткування).
- непрямі податки – податки на споживання, податки на товари та послуги: податок на додану вартість; акцизи.

Отже, непрямі податки – податки, які є надбавкою до ціни товарів, робіт, послуг. Виробник (продавець) товару або послуг у процесі їх реалізації отримує податкові суми, які перераховує державі. У даному випадку між платником і державою існує опосередкований зв'язок через об'єкт оподаткування. Особливість даних податків полягає в тому, що практично реальним «платником податків» виступає кінцевий споживач, на якого і перекладається тягар сплати податку. Тобто платник податку (виробник, продавець), який здійснює податкові платежі, фактично не несе податкових витрат, оскільки джерело сплати знаходиться в ціні проданого товару або, іншими словами, в доході споживача, який був спрямований на придбання даного товару. Проте бувають ситуації, коли фактичним платником податку виступає і сам виробник (продавець) при неможливості перекладання податку на споживача. Так, у випадках перевищення пропозиції товару над платоспроможним попитом, падіння попиту, зниження доходів споживачів виникають труднощі в процесі реалізації товару, виробник (продавець) змушений знижувати ціни, або скорочувати обсяги виробництва та сплачувати непрямий податок вже зі своєї «кишені». В результаті джерелом сплати податку стає не дохід споживача, а прибуток (дохід) виробника (продавця). У даному випадку непрямий податок набуває ознаки прямого – оподаткування доходу. З метою узагальнення та структуризації вищевикладеної інформації в таблиці 1.1 наведено порівняльну характеристику прямих і непрямих податків за основними ознаками.

Таблиця 1.1

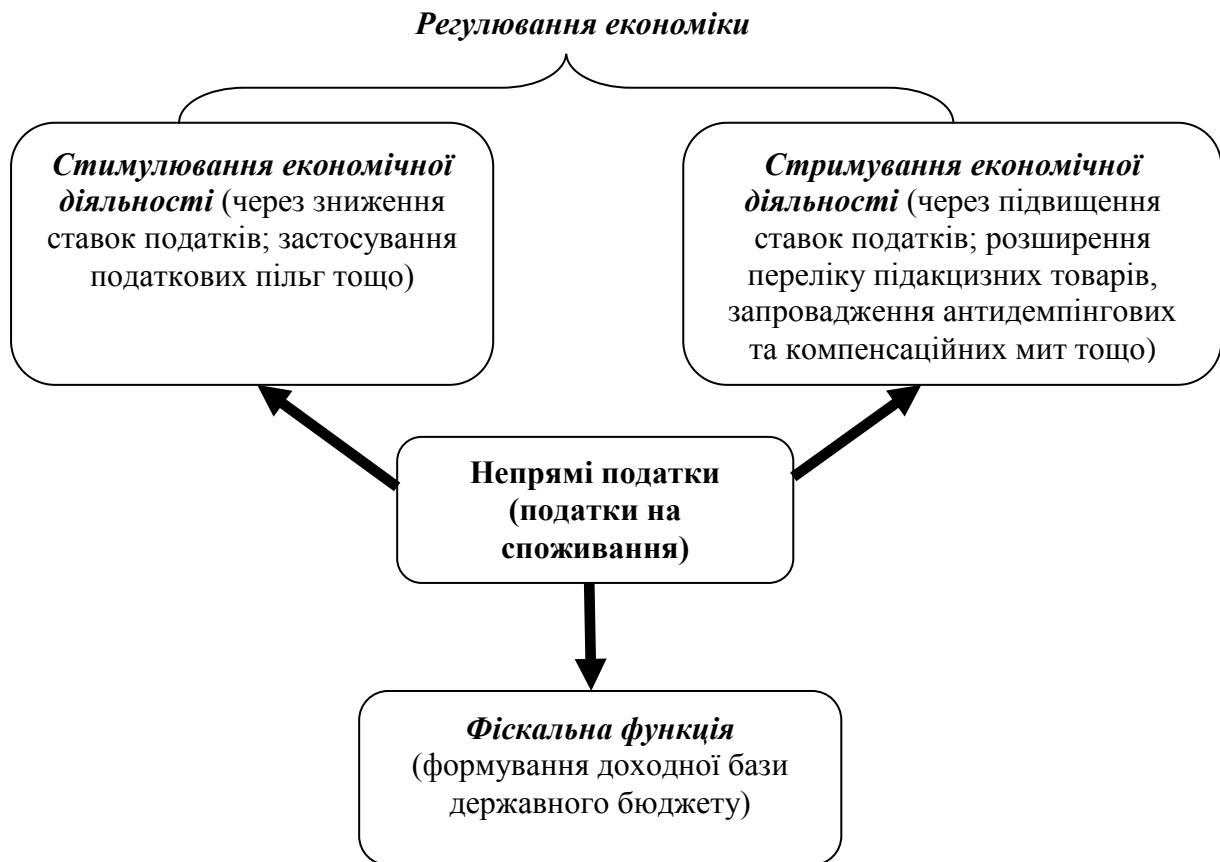
### **Порівняльна характеристика прямих і непрямих податків**

№	Порівняльна	Прямі податки	Непрямі податки
---	-------------	---------------	-----------------

	ознака		
1	Суб'єкт правовідносин	Бюджет (держава) та платник податку	Бюджет (держава), носій податку та юридичний платник податку (який виступає посередником між двома попередніми суб'єктами)
2	Фактори, що визначають розмір податку	Розмір податку безпосередньо залежить від фінансових результатів господарської діяльності платника податку	Розмір податку не залежить від фінансових результатів господарської діяльності платника податку
3	Об'єкт оподаткування	Дохід та майно	Реалізація товарів, робіт, послуг

Щодо призначення непрямих податків то вони виконують дві основні функції – фіскальну та регулюючу (рис. 1.1). Так, регулююча функція непрямих податків має першочергове значення за своїм впливом на національну економіку. Важко уявити собі нерегульовану державою економічну систему. Податкове регулювання являє собою комплекс заходів, спрямованих на втручання держави в ринкову економіку відповідно до концепції розвитку. Регулюючу роль відіграє сама система оподаткування, обрана урядом. Через податки влада впливає на суспільне відтворення, тобто будь-які процеси в економіці країни, а також соціально-економічні процеси в суспільстві.

Регулююча функція податків на споживання реалізується шляхом застосування налагодженої системи оподаткування, виділення з бюджету капітальних вкладень і дотацій, здійснення державних закупівель та господарських програм, виплати допомог і т.ін. За допомогою податків можна заохочувати або стримувати визначені види діяльності (підвищуючи або знижуючи податки), спрямовувати розвиток тих або інших галузей промисловості, впливати на економічну активність підприємців, збалансувати платоспроможний попит і пропозицію, регулювати кількість грошей в обігу.



**Рис. 1.1. Функції непрямих податків<sup>1</sup>**

<sup>1</sup> Складено автором

Так надання податкових пільг окремим видам економічної діяльності або підприємствам стимулює їх розвиток. Збільшуючи ставки податку на прибуток держава контролює зміну цін на товари і послуги.

Надаючи пільги, держава вирішує серйозні, часом стратегічні завдання. Наприклад, не обкладаючи податками частину прибутку, що йде на впровадження нової техніки, воно заохочує технічний прогрес. Звільняючи ж від оподаткування частину прибутку, що спрямовується на благодійну діяльність, держава залучає підприємства до вирішення соціальних проблем. Таким чином, тут яскраво виражена стимулююча спрямованість функції, яка реалізується через систему пільг, винятків, преференцій. Стимулювання може

проявлятися у зміні обсягу оподаткування, зменшенні оподаткованої бази, зниженні податкової ставки або в повному звільненні від податків.

За допомогою податків можна і обмежувати ділову активність, а, отже, розвиток тих або інших галузей діяльності. Для прикладу, за допомогою податку на додану вартість можна створити передумови для зниження витрат виробництва, підвищити конкурентоспроможність підприємств, проводити протекціоністську політику.

Ще одна спрямованість регулюючої функції – соціальна функція – підтримка соціальної рівноваги шляхом зміни співвідношення між доходами окремих соціальних груп з метою згладжування нерівності між ними. Найбільш соціально несправедливими є непрямі податки, так як вони перекладаються через ціни на споживчі товари, однаковою мірою на осіб із високими і низькими доходами. З метою пом'якшення соціальної нерівності державні органи надають окремим групам населення податкові пільги. Особливе місце займає відтворювальне призначення окремих податкових платежів, яке спрямоване на компенсацію і відшкодування спожитих ресурсів. Таке навантаження несуть у собі плата за воду, користування природними ресурсами, відрахування на виробництво матеріально-сировинної бази, платежі до дорожніх фондів. На думку англійського економіста Дж. Кейнса, податки існують у суспільстві виключно для регулювання економічних відносин.

Так, регулююча функція ПДВ спрямована на досягнення за допомогою податкових механізмів тих чи інших завдань податкової політики держави. Ця функція має три підфункції: стимулюючу, дестимулюючу і відтворювальну.

Стимулююча підфункція спрямована на підтримку розвитку тих чи інших економічних процесів. Вона реалізується через систему пільг і звільнень від податків. Нинішня система оподаткування представляє широкий спектр податкових пільг малим підприємствам, підприємствам інвалідів, сільськогосподарським виробникам, організаціям, що здійснюють капітальні вкладення у виробництво і благодійну діяльність, і т.д.



Дестимулююча підфункція, навпаки, спрямована на встановлення через податковий тягар перешкод для розвитку будь-яких економічних процесів. Це здійснюється шляхом запровадження підвищених ставок податків, встановлення податку на вивіз капіталу, підвищених митних зборів, податку на майно, акцизів та інших.

Відтворювальна підфункція призначена для акумуляції засобів на відновлення використовуваних ресурсів. Цю підфункцію виконують відрахування на відтворення мінерально-сировинної бази, плата за воду. Потрібно відзначити, що податкове стимулювання інвестицій, сільського господарства та інших галузей народного господарства у відриві від інших економічних факторів не приносить бажаного результату, оскільки інвестиційні процеси обумовлені не податковими пільгами, а потребами розвитку виробництва і розширення бізнесу. Водночас регулююча функція ПДВ діє відразу і безпосередньо при дестимулюючому податковому підході. Створення непомірного податкового тягара практично завжди тягне спад виробництва через втрату його ефективності. Дестимулювання імпорту шляхом встановлення підвищених мит (політика протекціонізму) також тягне за собою різке скорочення ввезення тих чи інших товарів.

## **1.2. Суть та класифікація непрямих податків (Непрямі податки як складові податкової системи)**

Основні види податків на споживання – це акцизи, податок з обороту, податок з продажів, податок на додану вартість, мита і збори. Поняття «акцизи» може мати як розширене, так і вузьке тлумачення. У групу акцизів можуть включатися всі види непрямих податків на товари та послуги (розширене тлумачення). У цьому випадку акцизами називають не тільки податки на певні товари та послуги, а й податок на додану вартість (універсальний акциз), і податки з продажів, і імпортні мита. Вузьке тлумачення терміну «акцизи» передбачає віднесення до цієї групи лише

податків, що стягуються у вигляді надбавок до цін або тарифів на окремі конкретні товари та послуги. При розширеному трактуванні цю групу податків зазвичай називають індивідуальними акцизами. В Україні термін «акциз» застосовується тільки до індивідуальних акцизів. Акцизи можуть стягуватися не тільки центральним урядом, але також і регіональною владою та органами місцевого самоврядування. Централізоване стягування акцизів зазвичай застосовується в унітарних державах. Наділення регіональних влад та органів місцевого самоврядування правом стягувати акцизи, встановлювати або змінювати їх ставки характерно для федеративних і конфедеративних держав. Платниками акцизів зазвичай виступають підприємства, що виробляють підакцизну продукцію. Іноді обов'язок щодо сплати акцизів покладається також на оптових покупців і продавців підакцизних товарів. Можуть встановлюватися такі види ставок акцизів : єдині – для однорідних товарів (сіль, цукор, спирт); диференційовані – для товарів, що класифікуються за різними ознаками: якістю, вмістом алкоголю і т.д. (вина, олії, тканини, нафтопродукти); пропорційні – для товарів однієї групи, що мають різні рівні цін (тютюнові вироби).

Ставки акцизів поділяються на: тверді (специфічні), що встановлюються в абсолютній сумі за одиницю оподаткування; адвалорні, що встановлюються у відсотках до цін реалізації товарів або послуг. Найбільш широко поширене застосування специфічних ставок акцизів. Вони зазвичай встановлюються на такі однорідні товари, як сіль, цукор, сірники, спирт і спиртовмісна продукція, нафтопродукти. Адвалорні ставки зазвичай застосовуються для оподаткування ювелірних виробів, автомобілів, виробів з хутра та ряду інших товарів, що відносяться до предметів розкоші.

Акцизи використовуються в тих випадках, коли виробництво підакцизних товарів здійснюється приватними виробниками. Проте у ряді країн держава оголошує виробництво підакцизних товарів державною монополією. Державна фіскальна монополія являє собою виключне право на виробництво і реалізацію товарів масового споживання (тютюн, сірники, сіль і т.п.). Об'єктами державної

монополії можуть бути також зовнішня торгівля, виробництво і реалізація алкогольних напоїв, тютюнових виробів і т.д. Державна фіскальна монополія може бути повна, коли держава монополізує і виробництво, і реалізацію будь-якого товару, або часткова, при якій монополізовано лише виробництво або тільки реалізація. Державна фіскальна монополія встановлюється з метою отримання максимально високих доходів до державного бюджету, при цьому держава отримує не податок, а підприємницький дохід. Державна фіскальна монополія виникла з регалії – виключного права держави (глави держави) на певний вид діяльності. У сучасних умовах державна фіскальна монополія має місце в Італії (тютюн, сіль, сірники), Німеччині (вино), Франції (тютюн, сірники, пиво, спирт), Японії (сіль, тютюн, спирт, опій) та інших країнах [там же, с. 13-14].

Під податками з обороту розуміється група непрямих податків, що стягуються з обороту товарів (робіт, послуг) підприємств і організацій (юридичних осіб), а в деяких випадках і з обсягу реалізації товарів (робіт, послуг) фізичних осіб, які здійснюють підприємницьку діяльність. На відміну від специфічних акцизів, що стягуються з окремих видів товарів або послуг, податками з обороту обкладаються виробництво і реалізація всіх товарів (робіт, послуг), за винятком тих, що звільняються від оподаткування. Податками обкладаються переважно товари масового споживання, що реалізуються всередині країни, та послуги підприємств сфери обслуговування. Податок з обороту отримав широке поширення в період Першої світової війни 1914-1918 рр. спочатку в Німеччині та Франції, а потім і в інших країнах. Введення податку переслідувало фіскальні цілі: задовольнити потреби в додаткових коштах, покрити гострий дефіцит бюджету. Зростання надходжень з цього виду оподаткування забезпечується автоматично за рахунок інфляційного підвищення цін, а також в результаті широкої бази оподаткування.

Спочатку податком обкладалася вартість валового обороту товару підприємства багатоступеневим (каскадним), або так званим кумулятивним,

методом, при якому податок стягувався на кожній стадії виробництва або обігу товару (виключаючи обороти всередині компанії). Така система діяла у ФРН, Бельгії, Австрії та інших державах до кінця 1960-х рр.. Багаторазовість обкладення обтяжувала товар податками і ускладнювала організацію платежу, так як вимагала використання великої кількості документів. Простіший спосіб оподаткування, до якого перейшло більшість держав, – справляння податку з обороту один раз – на стадії виробництва, оптової або роздрібно торгівлі, але за вищою ставкою. Одноразове обкладання обороту у виробництві, з одного боку, стримує централізацію промислових і торгових підприємств, так як зростає сума податку у зв'язку з оподаткуванням не тільки виробничих, але й реалізаційних витрат, з іншого боку, стимулює об'єднання торгових фірм, оскільки великі магазини мають менше витрат обігу, а отже, їх оподатковуваний оборот зменшується. Поширення податків з обороту в розвинених країнах пояснюється не тільки їх фіскальним значенням, але і можливістю використання для впливу на процес виробництва. Звільняючи експортерів від обкладення податками з обороту, держава стимулює експорт товарів.

Оподаткування обороту підприємств, що виробляють та реалізують товари (роботи, послуги), може здійснюватися за єдиними або індивідуальними ставками. Оподаткування обороту за індивідуальними ставками залежно від галузей і навіть окремих видів товарів або послуг, по суті, мало чим відрізняється від оподаткування акцизами. З початку 1960-х рр.. в багатьох країнах відбувалося перетворення податку з обороту на податок на додану вартість (ПДВ). ПДВ використовується в податкових системах більше 50 держав, зокрема у всіх країнах Європейського союзу. Встановлення ПДВ – одна з умов членства в Європейському союзі. Вперше цей податок був введений у Франції в 1954 р. З провідних промислово розвинених країн єдиною країною, що не використовує ПДВ, є США. Важливо відзначити також, що ПДВ, який використовується в Канаді, Японії, Нової Зеландії та деяких інших країнах,

істотно відрізняється від ПДВ, що застосовується в країнах Європейського союзу.

У країнах – членах Європейського союзу ПДВ застосовується з метою уніфікації національних систем непрямого оподаткування (відповідно до Римського договору) та для створення єдиної дохідної бази бюджету Європейського союзу, головним доходним джерелом якого з 1975 р. були надходження від ПДВ у розмірі 1 % суми податку ( з 1986 р. – 1,4 %), зібраного кожною країною-членом. Податкову базу з ПДВ складає вартість, додана на кожній стадії виробництва і реалізації товару. Додана вартість (приріст вартості) включає заробітну плату з нарахуваннями, амортизацію, відсоток за кредит, прибуток, витрати на електроенергію, рекламу, транспорт та ін. У ціну входить загальна сума ПДВ, внесена підприємцем на всіх стадіях просування товару до споживача; таким чином, споживач – єдиний і кінцевий платник (носій) цього податку. В результаті регулярного надходження до бюджету і універсальності, ПДВ став одним з найбільш ефективних фіскальних інструментів. На його частку припадає близько 80 % всіх непрямих податків у Франції, біль ніж 50 % у Німеччині, Великобританії. При оподаткуванні ПДВ зазвичай використовуються стандартна (основна) ставка і знижені ставки. У багатьох країнах для товарів (робіт, послуг), що звільняються від ПДВ, використовується нульова ставка податку. В окремих країнах застосовується паралельне звільнення від ПДВ і обкладення ПДВ за нульовою ставкою. При оподаткуванні за нульовою ставкою продавець товару має право на залік або повернення сплаченого ПДВ. Обкладення за нульовою ставкою застосовується до товарів, що експортуються, а також до послуг у сфері міжнародної торгівлі. Крім того, в окремих країнах (Бельгія, Франція, Італія, Іспанія та ін.) використовуються підвищені ставки ПДВ, що застосовуються до предметів розкоші і окремих видів послуг. Розрахунок податкових зобов'язань з ПДВ може здійснюватися такими методами: а) прямим адитивним; б) непрямим адитивним; в) методом прямого віднімання; г) заліковим методом (непряме віднімання, або інвойсний метод). Найбільш широко застосовується заліковий

метод, при якому розмір ПДВ, що підлягає сплаті, розраховується як різниця між ПДВ, отриманим від покупців, та ПДВ, сплаченим продавцем.

Використання ПДВ у податкових системах нерідко породжує цілий ряд проблем. Досягнення найбільшої ефективності у справлянні ПДВ можливо лише за умови тотального контролю податкових органів за всіма платниками податків, що знаходяться в «економічному ланцюгу» від видобутку сировини до реалізації виробів кінцевому споживачеві. Для ефективного стягнення індивідуальних акцизів достатньо наявності жорсткого контролю над виробниками підакцизних товарів, число яких порівняно з платниками ПДВ менше в десятки, а іноді і в сотні разів. Найбільші і стабільні надходження ПДВ до бюджету дають великі промислові і торгові підприємства. Як правило, проблемною сферою при застосуванні ПДВ є підприємства роздрібної торгівлі, особливо в тих випадках, коли роздрібна торгівля ведеться індивідуальними підприємцями. ПДВ являє собою податок, за яким практично повністю відсутні легальні способи мінімізації податкових виплат. Але якщо податкові органи не в змозі забезпечити одночасний контроль за покупцями і постачальниками товарів (робіт, послуг), то можуть виникнути численні можливості щодо ухилення від сплати податку, зокрема шляхом складання фіктивних рахунків-фактур. Для справляння ПДВ та контролю над його сплатою необхідні умови – жорстка система періодичної звітності, а також вельми складні розрахунки, що обумовлює необхідність утримання розширеного штату професійних бухгалтерів та значних витрат. Такі вимоги можуть бути нездійсненними для індивідуальних підприємців, що, в свою чергу, звужує сферу застосування ПДВ. У більшості країн від сплати ПДВ звільняються промислові і торгові підприємства з невеликим оборотом, або для них встановлюються більш тривалі податкові періоди і окремі особливості щодо розрахунку податкових зобов'язань та сплати податку. Від сплати ПДВ зазвичай звільняються фізичні та юридичні особи, які є платниками промислового податку.

Податок з продажу являє собою непрямий податок, об'єктом оподаткування яким виступають обороти з реалізації товарів і (або) послуг.

Податки з продажів можуть підрозділятися на загальні та спеціальні. Спеціальні податки з продажів, по суті, являють собою різновид акцизного оподаткування. На відміну від ПДВ податок з продажів зазвичай стягується тільки в сфері реалізації товарів (робіт, послуг), а об'єктом реалізації виступає весь сукупний оборот підприємства (фізичної або юридичної особи), що здійснює роздрібну торгівлю або надає послуги населенню. Найбільш широко даний податок застосовується в США, де він встановлюється законодавчими органами окремих штатів. Надходження податку з продажів у загальних податкових надходженнях становлять близько третини. Одночасне стягнення і ПДВ, і податку з продажів застосовувалося в Російській Федерації до 1 січня 2004 року.

Порівняння основних характерних рис універсальних та специфічних акцизів на прикладі ПДВ та акцизного податку здійснено на рис. 1.2.

Митні податки і збори справляються з товарів, що переміщуються через митний кордон держави за ставками, передбаченими митним тарифом. Мита поділяються на вивізні (стягуються державою при експорті товарів), ввізні (стягуються з імпортованих товарів) та транзитні (стягуються при переміщенні іноземного вантажу через територію даної країни для споживання в третій країні). Залежно від цілей мита поділяються на фіскальні (що відіграють значну роль в доходах бюджету), протекціоністські (які захищають внутрішній ринок від проникнення іноземних товарів), антидемпінгові (різновид протекціоністських мит), преференційні (пільгові мита, зазвичай встановлюються щодо товарів, які походять з певних держав, відповідно до умов договорів). Фіскальне значення митних податків і зборів у розвинених країнах, як правило, невелика.

Перов А. В. *Налоги и налогообложение : учебник для бакалавров / А. В. Перов, А. В. Толкушкин. – 12-е изд., перераб. и доп. – М. : Издательство Юрайт, 2013. – 996 с.*



**Рис. 1.2. Порівняльна характеристика ПДВ та акцизного податку**

[Сідельникова Л.П. Оподаткування суб'єктів підприємництва: Навч. посібник / Л.П.

Сідельникова, Т.В. Чижова, Я.В. Якуша. – К.: Ліра-К, 2012. – 422 с., с. 84].

Отже, непрямі податки є невід'ємною частиною податкової системи будь-якої країни, частка яких складає значну частину державних доходів. Відмінності полягають лише в механізмі їх розрахунку та стягнення, що пов'язано з різними уявленнями в країнах про сутність непрямих податків, які склалися в результаті розподілу податків на прямі і непрямі. Для правильного віднесення податків до непрямих необхідно спиратися на три критерії: перекладання, спосіб справляння та платоспроможність платника.

### **1.3. Зарубіжний досвід оподаткування процесів споживання**



Під впливом інтеграційних процесів актуальною проблемою наукових досліджень у галузі оподаткування суб'єктів господарювання різних галузей економіки є розробка механізмів і важелів впливу на соціально-економічні процеси непрямих податків. В умовах економічної трансформації України удосконалення вітчизняної практики непрямих оподаткування об'єктивно потребує звернення до зарубіжного досвіду. Вітчизняні вчені-економісти звертаються до вивчення досвіду провідних країн як до джерела нагромаджених практичних знань у системі фіскальних відносин. Однак регульовальні властивості непрямих податків суттєво відрізняються в тій чи іншій країні, бо кожній країні притаманні свої особливі риси розвитку економіки з певною динамікою соціально-економічних та політичних процесів.

В умовах вступу України до СОТ необхідним є реформування діючого механізму фінансової підтримки галузей національної економіки за рахунок особливого порядку справляння непрямих податків, які в розвинених країнах світу є важливим джерелом доходів і посідають важливе місце у фінансуванні державних потреб. Податкові системи різних країн світу відрізняються за типом побудови, кількістю податків, ставками податкових платежів, метою їхнього розрахунку, способом стягнення.

Аналіз та систематизація наукових джерел довела, що у більш розвинених країнах переважають так звані універсальні непрямі податки, які мають ширшу базу оподаткування, тоді як акцизні податки і мита використовуються менш активно. У країнах з нижчим рівнем розвитку економіки, навпаки, універсальні непрямі податки відіграють не таку важливу роль порівняно із специфічними акцизами, за допомогою яких і формується більша частина податкових надходжень. Проте спільною і характерною особливістю багатьох країн Європи є висока культура платників податку, відносна стабільність законодавчої бази [Якушик І.Д. Податкові системи зарубіжних країн: довідник / І.Д. Якушик, Я.В. Литвиненко. — К.: МП Леся, 2004. — 480 с.].

Податкові політики щодо механізму непрямого оподаткування підприємств у країнах Європи, Америки, Азії істотно відрізняються. Наприклад, у більшості країн протягом 1996-2006 р. ставки податку на додану вартість переглядалися як з метою збільшення (Кіпр, Словенія, Німеччина, Греція, Італія, Нідерланди, Португалія), так і з метою зменшення (Чехія, Словаччина, Угорщина і Франція) [там же]. Зауважимо, що податкова ставка, за яким справляється акцизний податок, на сьогодні в Україні значно нижча, ніж у країнах-членах ЄС.

Розглянемо ставки основних непрямих податків, що застосовуються провідними країнами світу у різних галузях економіки. Так, в АПК Бельгії ставка ПДВ для більшості платників податків аграрної сфери становить 21 % [там же]. У Греції споживчі товари оподатковуються за зниженою ставкою податку на додану вартість – 8 %. В Іспанії підприємства АПК використовують дві ставки ПДВ: 4 % – на продовольчі товари широкого вжитку (хліб, молочні вироби, яйця, фрукти, овочі, зерно) та 7 % – на продукти харчування та продовольчі вироби [там же]. В Італії непрямі податки становлять 35,2 % в загальному обсязі податкових надходжень. Тому питання оподаткування є одним із основних в економічній політиці держави. До виробників товарів першої необхідності (хліб, молоко, продукти харчування) застосовується ставка 4 %. Здійснюючи на території Норвегії виробничу чи іншу діяльність, більшість суб'єктів господарювання агропромислового комплексу сплачують ПДВ у розмірі 23 % [там же].

Щодо податкової політики Польщі в сфері непрямого оподаткування, то 40,6% надходжень до бюджету держави становлять непрямі податки, серед яких більша частка належить податку на товари та послуги. Підприємства агропромислового комплексу сплачують податок на товари та послуги за зниженою (7% або 3%) чи нульовою ставкою. Знижена ставка 7 % застосовується переважно до перероблених продуктів харчування. Ставку 3 % встановлено на товари підприємств сільського господарства та низку товарів імпорту не переробленої та переробленої продукції цієї сфери. Нульова ставка

застосовується на внутрішній продаж та імпорт засобів сільського господарства, сільськогосподарські машини, трактори та інструменти.

Чехія є країною з розвинутою індустрією, але значна питома вага належить їй аграрному сектору. Підприємства з виготовлення продовольчих товарів (хліб, крупа, м'ясо, олія, цукерки) застосовують 5% ставка ПДВ [ривак]. Ривак Н.О. Розвиток систем непрямого оподаткування в економіці країн світу / Н.О. Ривак // Економіка і регіон. — ПолтНТУ, 2008. — № 4 (19). — С. 166-170.

Вищезазначене свідчить, що податкові реформи в сфері непрямого оподаткування, що проводяться в розвинутих європейських країнах, спрямовані на лібералізацію системи оподаткування з метою запобігання відтоку капіталу, підвищення інвестиційної привабливості та забезпечення конкурентоспроможності продукції національного виробника.

У структурі податкових систем провідних країн Європи переважають непрямі податки, у середньому їх частка у валовому внутрішньому продукті в 1,8 рази перевищує частку прямих податків. Така структура податкової системи вважається сприятливішою для економічного зростання, ніж податкова система, що більшою мірою ґрунтується на прямих податках. [парнюк]. Парнюк В. Регулююча функція ПДВ / В. Парнюк // Економіка України. — 2007. — № 6. — С. 4-16.

Важливу роль у податкових системах багатьох країн відіграє ПДВ. Його частка у бюджетах окремих країн суттєво відрізняється. Так, у Франції ПДВ становить 45 % податкових надходжень до бюджету, в Нідерландах — 2 % [шепілова. перспективі]. VI Директива Ради ЄЕС від 17.05.1997 р. стала основою сучасної європейської системи ПДВ, так як була прийнята з метою уніфікації бази податку на додану вартість у всіх країнах ЄЕС. Відрахування від надходжень ПДВ до бюджетів країн-членів Співтовариства в певній частині спрямовуються на формування загального бюджету ЄЕС.

Податкова система в Російській Федерації була створена в 1991 р., коли був прийнятий пакет законопроектів про податкову систему. Чинне податкове законодавство:

- встановило перелік податків та інших платежів, що спрямовуються до бюджету;
- визначило платників, їх права та обов'язки;
- закріпило права і обов'язки податкових органів

[Налоговый кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 05.08.2000 № 117-ФЗ / Кодексы и законы РФ: правовая навигационная система [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.zakonrf.info/nk/>].

При вирішенні завдання розвитку ринкових відносин в Росії виникла необхідність реорганізації податку з обороту, що діяв до 1992 р., який більш ніж на 80 % мобілізувався до бюджету у вигляді різниці між фіксованими державою роздрібними та оптовими цінами. У нових умовах, що передбачали вільне ціноутворення на основі попиту і пропозиції, виключалася можливість формування бюджету за допомогою податку з обороту в тому його вигляді, в якому він застосовувався в СРСР. Водночас держава повинна була мати стабільне джерело доходів бюджету, що і визначило необхідність введення в Російській Федерації з 01.01.1992 року податку на додану вартість. Тим самим забезпечувався рівний підхід до залучення в процес формування бюджету всіх господарюючих суб'єктів незалежно від організаційно-правових форм та форм власності.

Порядок оподаткування підприємств податком на додану вартість з 01.01.2001 року у Російській Федерації регулюється гл. 21 Податкового кодексу РФ (частина друга) [податк кодекс РФ]. Але донині ПДВ викликає велику кількість запитань як у організацій і фізичних осіб, які є платниками податку, так і у звільнених від такого обов'язку згідно із законодавством. Справа в тому, що в Росії було внесено цілий ряд змін в порядок обчислення та сплати ПДВ. Розглянемо найбільш істотні з них :

1. Федеральним законом від 28.12.2001 р. № 179 - ФЗ «Про внесення змін і доповнень до статті 149 і 164 частини другої Податкового кодексу Російської Федерації» внесено зміни та доповнення до ст. 149 і 164 Податкового кодексу РФ, що стосуються введення ПДВ за ставкою 10 % щодо:

- лікарських засобів (включаючи лікарські субстанції, у тому числі внутрішньоаптечного виготовлення);
- виробів медичного призначення;
- періодичних друкованих видань (за виключенням періодичних друкованих видань рекламного чи еротичного характеру).

2. Листом Міністерства з податків і зборів РФ від 27.12.2000 № БГ-3-03/461 роз'яснюється, що відшкодування сум податку на додану вартість при експорті товарів (робіт, послуг) здійснюється податковими органами в порядку і строки, встановлені гл. 21 Податкового кодексу Російської Федерації. Рішення про відшкодування сум ПДВ при експорті товарів (робіт, послуг) експортерам в обсязі до 5 млн руб. протягом місяця, а також податкоплатникам, що є традиційними експортерами, незалежно від величини відшкодування, приймаються податковими органами за місцем постановки на облік експортерів. Після прийняття рішення податкові органи самостійно направляють висновки на відшкодування з федерального бюджету сум ПДВ до відповідних органів федерального казначейства для виконання. Рішення про відшкодування ПДВ в обсязі понад 5 млн руб. експортерам, які не є традиційними, приймаються територіальними управліннями МНС РФ. Рішення повинні прийматися в термін до 2 міс.

3. Листом Міністерства з податків і зборів РФ від 12.02.2001 № ВГ-6-03/130 роз'яснено, що організація, до складу якої входять відособлені підрозділи, сплачує податок на додану вартість за місцем свого знаходження, а також за місцем знаходження кожного з відокремлених підрозділів. Разом з тим, враховуючи, що 100 % ПДВ, що сплачується на території РФ, надходить до федерального бюджету, зазначені організації-платники податку на додану вартість можуть здійснювати централізовану сплату податку (в цілому по організації, включаючи всі відокремлені підрозділи) за місцем знаходження організації. При прийнятті такого рішення організації-платники податків в наказі про облікову політику для цілей оподаткування повинні додатково вказати, в якому порядку сплачуватиметься податок на додану вартість

(централізовано або за місцем знаходження кожного відокремленого підрозділу).

4. З 01.01.2004 була знижена основна ставка ПДВ з 20 до 18 % відповідно із змінами, внесеними Федеральним законом від 07.07.2003 № 117 -ФЗ «Про внесення змін і доповнень у частину другу Податкового кодексу Російської Федерації і деякі інші законодавчі акти Російської Федерації, а також про визнання такими, що втратили чинність, деяких законодавчих актів ( положень законодавчих актів) Російської Федерації» в п. 3 ст. 164 Податкового кодексу РФ.

У 2010 р. податкове законодавство суттєво змінилося. На даний момент відбувається перехід від фази реалізації антикризових податкових заходів до фази стійкого розвитку російської економіки. В останні роки тривають дискусії щодо реформи податку на додану вартість. Причому ці обговорення активізувалися у зв'язку з розробкою довгострокової стратегії соціально-економічного розвитку Росії і суперечками про те, як створити стимули для інноваційного економічного зростання. Деякі експерти пропонують знизити ставку податку, посилаючись на надвисокі кон'юнктурні доходи економіки. Однак популярністю користується інша ідея – повністю скасувати ПДВ, замінивши його податком з продажів. Ще в 2006 р. голова Уряду РФ М. Фрадков запропонував знизити ставку податку на додану вартість до 13%, скасувавши при цьому пільгову 10 %-ву ставку. Однак у Міністерстві фінансів РФ і Міністерстві економічного розвитку РФ були не згодні з такою пропозицією. У цих відомствах вважали, що ставку потрібно знизити лише до 16% [шипелова].

Питання про зміну ставки з податку на додану вартість було піднято на щорічній конференції «Податкова політика в умовах вибору шляху розвитку Росії». Її учасники визнали передчасним зниження ПДВ, так як скорочення доходів бюджету, за попередніми розрахунками, може бути відшкодовано тільки через 8-12 років. При цьому підкреслювалося, що у випадку зниження ПДВ доведеться відкласти інші податкові ініціативи. Пропонувалося в першу

чергу домагатися поліпшення якості адміністрування ПДВ. За розрахунками фахівців Мінфіну Росії, зниження ПДВ до 12-13 % з нинішніх 18 % приведе до втрати доходів бюджету на рівні 2 % ВВП. Таким чином, ініціатива щодо зниження ставки ПДВ не є перспективною в умовах, коли перед державою стоїть завдання усунення дефіциту бюджету, переходу на якісно новий рівень освіти та охорони здоров'я.

Але Торгово-промислова палата Росії (ТПП) виступила за те, щоб питання про зниження ставки з ПДВ таки розглянути, враховуючи, що цей податок є одним з основних податкових джерел поповнення **федерального** бюджету. Цілі і завдання макроекономічного розвитку Росії до 2020 р. вимагають досить стійкої фінансової бази. Тому, на думку експертів ТПП, найбільш реалістичним в середньостроковій перспективі є зниження ставки ПДВ до 13-15 %. Деякі фахівці висловлюють думку про те, що необхідно поетапно знижувати рівень податку на додану вартість з доведенням його ставки до 2020 р. до рівня 10-12 % при збереженні відповідних пільгових режимів. Це дозволить в певній мірі призупинити зростання цін. Прихильники скасування ПДВ посилаються на ряд недоліків податку і складності в адмініструванні, які роблять його неефективним не тільки в **Росії**, але й в інших країнах. При цьому в **РФ** труднощі з відшкодуванням ПДВ та обґрунтуванням податкових відрахувань у деяких випадках перешкоджають виходу **російських компаній** на зовнішній ринок. Більш того, структура податку (що дозволяє застосовувати податкові відрахування і відшкодування податку за методом нарахувань) використовується в наступних негативних цілях:

- створення різних схем незаконної мінімізації податку;
- ухилення від оподаткування;
- пряме незаконне субсидування з бюджету, в тому числі і незаконне відшкодування ПДВ з бюджету.

Беззаперечно, у Росії непрямі податки мають важливе фіскальне значення, що підтверджують дані табл. 1.2. Як видно з таблиці, частка податкових надходжень у структурі федерального бюджету у 2010 році склала

85,5 %, у 2011 р. – 83,9%, а у 2012 році – 84,9 %. Найважливішу роль серед податкових надходжень відіграють непрямі податки (митні платежі та ПДВ), а також податок на видобування корисних копалин [там же].

Таблиця

**Обсяги податкових надходжень до Федерального бюджету Російської Федерації у 2010-2012 рр., млрд. руб.** [Товкаленко А.А. Налоговые поступления федерального бюджета РФ.

Особенности и проблемы / А.А. Товкаленко [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.sworld.com.ua/konfer29/1035.pdf> ]

Показники, млрд. руб	2010 р.	2011 р.	2012 р.
Усього доходів	8 305,41	11 367,65	9 385,36
Усього податкових надходжень	7 096,92	9544,86	7967,38
Податок на прибуток підприємств	255,03	342,6	286,42
ПДВ на товари (роботи, послуги), що реалізуються на території РФ	1 328,75	1 753,24	1 438,17
Акцизи	113,9	231,78	246,25
ПДВ на товари, що ввозяться на територію РФ	1 169,51	1 497,17	1 206,08
Податки на видобування корисних копалин	1 376,64	2 007,58	1 810,63
Митні платежі	2 853,09	3 712,49	2 979,83

Аналізуючи дані надходження ПДВ у федеральний бюджет Росії протягом 2010-2012 рр., можна помітити, що його частка в доходах бюджету зростає. Так, у 2012 році темпи приросту даного податку із вироблених всередині країни товарів склали 4,04 %, а із ввезених на територію РФ товарів – 1,55 %. І це, незважаючи на те, що відбулося збільшення питомої ваги надходжень від податку на прибуток підприємств і прибуткового податку з фізичних осіб. Це можна розглядати позитивний фактор, так як непряме оподаткування має насамперед фіскальну спрямованість, меншою мірою впливаючи на характер і структуру економічного зростання.

Отже, проблематика непрямого оподаткування як важливої складової регіонального та національного економічного розвитку особливо актуалізується в сучасний період посилення залежності розвитку національної економіки від її



адекватної участі у міжнародному економічному співробітництві. Тенденції посилення ролі непрямого оподаткування на внутрішньому ринку та в міжнародній діяльності, матимуть своє продовження у перспективі, що, на нашу думку, допоможе державним органам наповнювати бюджети всіх рівнів.

### **Висновки до розділу 1**

З'ясовано, що непрямі податки встановлюються у вигляді надбавки з боку держави до цін товарів та послуг і сплачуються за рахунок цих надбавок, а їх розмір для окремого платника прямо не залежить від його доходів. В Україні до непрямих податків (податків на споживання) належить ПДВ, акцизний податок та мито. Характерною ознакою податків на споживання є незбіжність платника і носія податку. Відповідно, вони належать до групи перекладних податків, тобто таких, що перекладаються платниками на носіїв, на відміну від прямих, які вважаються неперекладними.

Податки на споживання в роботі розглянуті як регресивні – оскільки вони включаються в ціни товарів, робіт і послуг, то їх відношення до величини доходів незаможних верств населення буде більшим, ніж у осіб із середніми та високими доходами. Проте в абсолютному обчисленні більше їх сплачує той, хто більше споживає, а більше споживає зазвичай той, хто має вищі доходи. У цьому контексті непрямі податки можна охарактеризувати як такі, що містять елементи соціальної несправедливості. Однак, справедливість в оподаткуванні є доволі відносною, оскільки неможливо чітко і однозначно визначити її критерії. Крім того, встановлення високих ставок податків на споживання, зокрема на предмети розкоші, може дати більший ефект із позицій справедливого розподілу податкового тягаря, ніж пряме прибуткове оподаткування з високою прогресією.

Встановлено, що основною формою непрямого оподаткування в сучасних умовах є акцизи. Вони поділяються на специфічні – встановлюються для окремих товарів, та універсальні – до всього обороту (податок із продажу, податок із обороту, ПДВ). Мито на сьогодні не відіграє відчутної ролі у

податковій системі, що пов'язано з розвитком світової торгівлі і зняттям різних бар'єрів, у тому числі митних. Існуючі нині міжнародні домовленості передбачають або пільгове митне оподаткування, або безмитну торгівлю.

## РОЗДІЛ 2

### ПРАКТИКА СПРАВЛЯННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

#### 2.1. Аналіз механізму справляння окремих непрямих податків

*ПДВ (податок на додану вартість)* в Україні – це непрямий податок, який включається у вартість товару або послуги і оплачується покупцем, але до бюджету перераховується продавцем. Специфіка нарахування та сплати ПДВ полягає в тому, що дана форма універсального акцизу нараховується та сплачується на кожному етапі руху товару від виробника до споживача.

В Україні податок на додану вартість регламентується V розділом Податкового кодексу України.

З урахуванням ст. 180 Податкового кодексу для цілей оподаткування платником ПДВ є будь-яка особа, яка [ПКУ]:

- здійснює господарську діяльність та реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку;
- зареєстрована або підлягає реєстрації платником податку;
- ввозить товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків при переміщенні товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу.

Також платником ПДВ для цілей оподаткування може бути особа:

- на яку покладено дотримання вимог митних режимів, що передбачають повне або часткове умовне звільнення від оподаткування, у разі порушення таких митних режимів, встановлених митним законодавством;
- використовує, у тому числі при ввезенні товарів на митну територію України, податкову пільгу не за цільовим призначенням та /або всупереч умовам чи цілям її надання згідно Податковому кодексу;
- яка використовує не призначену для неї податкову пільгу.

Щодо реєстрації осіб як платників ПДВ то її умови та строки подання відповідних заяв представлені у табл. ???.

Таблиця

### Порядок реєстрації платників ПДВ<sup>1</sup>

Реєстрація	Умови реєстрації	Стаття ПКУ	Строки подання заяви	Стаття ПКУ
1	2	3	4	5
Обов'язкова	Якщо загальна сума від здійснення операцій з поставки товарі / послуг, що підлягають, оподаткуванню протягом останніх 12 календарних місяців, сукупно перевищує 300 тис. грн. (без урахування ПДВ)	181.1	Не пізніше 10 числа календарного місяця, наступного за місяцем, в якому вперше досягнуто обсяг оподатковуваних операцій	183.2
Добровільна	Якщо особа, яка провадить оподатковувані операції не є платником ПДВ у зв'язку з тим, що обсяги оподатковуваних операцій меншими за 300 тис. грн. (без урахування ПДВ), вважає за доцільне добровільно зареєструватися як платник ПДВ	182.1	Не пізніше ніж за 20 календарних днів до початку податкового періоду, з якого такі особи вважатимуться платниками податку та матимуть право на податковий кредит і виписку податкових накладних	183.3
Перехід зі спрощеної системи оподаткування на загальну	У випадку, якщо на момент переходу на загальну систему оподаткування, особа – платник єдиного податку має оподатковуваний оборот за останні 12 календарних місяців у сумі 300 тис. грн.	293.4 181.1 182.1	Особа, яка переходить зі спрощеної системи оподаткування на загальну і підпадає під обов'язкову реєстрацію платником ПДВ, подає реєстраційну заяву з ПДВ не пізніше 10 числа першого календарного місяця, в якому здійснено перехід на сплату інших податків і зборів.	183.4

<sup>1</sup> Складено автором за [ПКУ]

Ставки ПДВ встановлюються від бази оподаткування в таких розмірах:

- а) 17 відсотків (застосування даної ставки передбачено ПКУ з 01.01.2014 р. однак, у зв'язку із економічною та політичною кризою в державі введення в дію даної ставки відтерміновано). На сьогодні діюча ставка ПДВ складає 20 %;
- б) 0 відсотків.

За базовою ставкою оподатковуються усі операції, крім тих, що не є об'єктом оподаткування, звільнених від оподаткування, та операцій, до яких застосовується нульова ставка.

За нульовою ставкою оподатковуються операції з [ПКУ]:

1) вивезення товарів за межі митної території України (в митних режимах експорту, реекспорту, безмитної торгівлі та вільної митної зони)

2) постачання товарів для:

- заправки або забезпечення морських суден за межами територіальних вод України;

- для заправки або забезпечення повітряних суден (міжнародні рейси або за межами повітряного простору України), космічних кораблів

- для заправки (дозаправки) або забезпечення наземного військового транспорту (за кордоном);

3) постачання товарів магазинами безмитної торгівлі.

4) постачання таких послуг:

- міжнародні перевезення пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом;

- послуги, що передбачають роботи з рухомим майном, попередньо ввезеним на митну територію України для виконання таких робіт та вивезеним за межі митної території України платником, що виконував такі роботи, або отримувачем-нерезидентом.

- послуги з обслуговування повітряних суден, що виконують міжнародні рейси.

- послуги з перевезення пасажирів швидкісними поїздами Інтерсіті+.

Варто також зауважити, що законом України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» зафіксовано ставку ПДВ на рівні 20 % без подальшого її зниження. Також згідно даного закону з 1 квітня 2014 року оподаткуванню ПДВ підлягають операції з імпорту та постачання лікарських засобів за ставкою 7 % []. Такі заходи оподаткування, на нашу думку, призводять до значного

підвищення цін на імпортовані препарати, які не мають аналогів українського виробництва.

Закон України «Про запобігання фінансової катастрофи та створення передумов для економічного зростання в Україні» від 27.03.2014 № 1166-VII [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/1166-18>

Об'єктом оподаткування податком на додану вартість є операції платників податку з [ПКУ]:

- а) постачання товарів, місце постачання яких розташоване на митній території України (у т.ч. об'єктів товарного кредиту та фінансового лізингу);
- б) постачання послуг, місце постачання яких розташоване на митній території України;
- в) ввезення товарів на митну територію України;
- г) вивезення товарів за межі митної території України;
- е) постачання послуг з міжнародних перевезень пасажирів і багажу та вантажів залізничним, автомобільним, морським і річковим та авіаційним транспортом.

З метою оподаткування цим податком до операцій з ввезення товарів на митну територію України та вивезення товарів за межі митної території України прирівнюється поміщення товарів у будь-який митний режим, визначений Митним кодексом України.

База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін. До складу договірної (контрактної) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів/послуг. База оподаткування операцій з постачання товарів, ввезених платником на митну територію України, визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче митної вартості товарів. Базою оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, є договірна (контрактна) вартість, але не нижче

митної вартості цих товарів, з урахуванням мита та акцизного податку, що підлягають сплаті і включаються до ціни товарів.

$$\text{БОпдв}_{(\text{імпорт})} = \text{Митна вартість} + \text{Мито} + \text{Акцизний податок} \quad (2.1)$$

де БОпдв<sub>(імпорт)</sub> – база оподаткування ПДВ операцій із постачання товарів, ввезених на митну територію України.

При визначенні бази оподаткування для товарів, що ввозяться на митну територію України, перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за офіційним курсом НБУ, що діє на день подання митної декларації для митного оформлення. У разі якщо митна декларація не подавалась, перерахунок іноземної валюти у валюту України здійснюється за офіційним курсом НБУ, що діяв на день визначення податкових зобов'язань.

Правила визначення місця постачання товарів (послуг) представлені у **додатку А**.

ПДВ – це складний податок, який передбачає існування податкових зобов'язань щодо ПДВ і сум, що підлягають сплаті ПДВ до бюджету.

Податкове зобов'язання – загальна сума податку, одержана (нарахована) платником податку в звітному податковому періоді [ПКУ].

Податковий кредит – сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду [ПКУ].

Важливим елементом у механізмі сплати ПДВ є дата виникнення податкових зобов'язань і права платника на податковий кредит. Перелік документів, що дають право на отримання податкового кредиту представлений у табл. ???.

Таблиця

### Перелік документів, які дають право на податковий кредит<sup>1</sup>

№ п/п	Назва документа	Пункт ПКУ
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1	Податкова накладна	n. 198.6
2	Податкова декларація	n. 198.6

3	<p>Скарга на постачальника(із додаванням копій товарних чеків та інших розрахункових документів, які свідчать про факт сплати податку у зв'язку із придбанням товарів/послуг або копій первинних документів, що підтверджують факт отримання товарів/послуг ), що подана разом із декларацією за звітний період, при наявності хоча б однієї з наступних підстав:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• постачальник відмовляється видати податкову накладну;</li> <li>• постачальник видає податкову накладну із порушенням порядку її заповнення;</li> <li>• постачальник видає податкову накладну без її реєстрації у Єдиному реєстрі податкових накладних.</li> </ul>	п. 201.10
<i>Продовження табл. ???</i>		
1	2	3
4	<p>Квитки, рахунки<sup>1</sup>:          транспортний квиток;          готельний рахунок;          рахунок, який виставляється платнику податків за послуги зв'язку;          рахунок, який виставляється платнику податків за інші послуги, вартість яких визначається за показниками пристроїв обліку.          Вищеперелічені документи повинні містити загальну суму платежу, суму ПДВ та податковий номер продавця (крім тих форм документів, що встановлені міжнародними стандартами).</p>	п.п. «а» п. 201.11
5.	<p>Касовий чек в межах 240 грн./день (у т.ч. ПДВ – 40 грн.)          При цьому касовий чек повинен містити:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• фіскальний номер постачальника;</li> <li>• податковий номер постачальника;</li> <li>• загальну суму угоди;</li> <li>• суму ПДВ.</li> </ul>	п.п. «б» п. 201.11

<sup>1</sup> Складено автором за [ПКУ]

Датою виникнення податкових зобов'язань з продажу товарів (робіт, послуг) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше:

- або дата зарахування коштів від покупця (замовника);
- або дата відвантаження товарів, а для робіт (послуг) – дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) платником податку.

Датою виникнення податкових зобов'язань при імпорті товарів є дата подання ввізної митної декларації із зазначенням у ній суми податку, що підлягає сплаті. Датою виникнення податкових зобов'язань при імпорті робіт



(послуг) є дата списання коштів з розрахункового рахунка платника податку в оплату робіт (послуг) або дата оформлення документа, що засвідчує факт виконання робіт (послуг) нерезидентом залежно від того, яка з подій відбулася першою.

Слід зазначити, що особа, яка протягом останніх 12 календарних місяців мала оподатковувати поставки, вартість яких не перевищує встановлену суму (без урахування ПДВ), може вибрати касовий метод податкового обліку. Платник податку не має права застосовувати вказаний метод до імпортних та експортних операцій, а також операцій з поставки підакцизних товарів.

Податковий кредит звітного періоду складається із сум податків, нарахованих (сплачених) платником податку протягом звітного періоду у зв'язку з придбанням або виготовленням товарів та послуг, а також придбанням (будівництвом, спорудженнями) основних фондів з метою їх подальшого використання в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку.

Право на нарахування податкового кредиту виникає незалежно від того, чи такі товари (послуги) та основні фонди почали використовуватися в оподатковуваних операціях у межах господарської діяльності платника податку протягом звітного періоду, а також від того, як здійснював платник податку оподатковувані операції протягом такого звітного періоду.

У разі коли платник податку придбаває (виготовляє) товари (послуги) та основні фонди, які призначаються для їх використання в операціях, що звільнені від оподаткування або не є об'єктом оподаткування, то суми податку, сплачені у зв'язку з таким придбанням (виготовленням), до складу податкового кредиту не включаються.

Не дозволяється включення до складу податкового кредиту сум сплаченого (нарахованого) податку у зв'язку з придбанням товарів (послуг), що не підтверджені податковими накладними чи митними деклараціями.

Датою виникнення права платника податку на податковий кредит вважається:

1) дата здійснення першої з подій:

- ✓ або дата списання коштів з банківського рахунку платника податку в оплату товарів (робіт, послуг), дата виписки відповідного рахунку (товарного чека) - в разі розрахунків з використанням кредитних дебетових карток або комерційних чеків;
- ✓ або дата отримання податкової накладної, що засвідчує факт придбання платником податку товарів (робіт, послуг);

2) для операцій із ввезення (пересилання) товарів та супутніх послуг – дата сплати податку за податковими зобов'язаннями;

Звітним податковим і розрахунковим документом по ПДВ є податкова накладна. Податкова накладна складається у момент виникнення податкових зобов'язань продавця у двох примірниках. Оригінал податкової накладної надається покупцю, копія залишається у продавця товарів (робіт, послуг).

Для операцій, що оподатковуються і звільнені від оподаткування, складаються окремі податкові накладні. Для фізичних осіб, не зареєстрованих як суб'єкти підприємницької діяльності, що ввозять товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, оформлення митної декларації прирівнюється до подання податкової накладної.

Податкова накладна видається платником податку, який постачає товари (послуги), на вимогу їх отримувача, та є підставою для нарахування податкового кредиту. У разі імпорту товарів на митну територію України документом, що посвідчує право на отримання податкового кредиту вважається належним чином оформлена вантажна митна декларація, яка підтверджує сплату ПДВ.

Платники податку повинні вести окремий облік операцій з постачання та придбання товарів (послуг), які підлягають оподаткуванню ПДВ, а також які не є об'єктами оподаткування та звільнених від оподаткування.

Зведені результати такого обліку відображаються у податкових деклараціях. Платник податку веде реєстр отриманих та виданих податкових накладних у документальному або електронному вигляді.

Звітним (податковим) періодом за ПДВ є один календарний місяць (у окремих випадках, визначених ПКУ, календарний квартал).

Сума податку, що підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету або бюджетному відшкодуванню, визначається як різниця між сумою податкового зобов'язання звітного податкового періоду та сумою податкового кредиту такого звітного періоду. При позитивному значенні отриманого результату, така сума підлягає сплаті (перерахуванню) до бюджету у строки, встановлені законом для відповідного податкового періоду. При від'ємному значенні - така сума враховується у зменшення суми податкового боргу з ПДВ, що виник у попередні податкові періоди ( у тому числі розстроченого або відстроченого), а при його відсутності – зараховується до складу податкового кредиту наступного податкового періоду.

Податкова декларація подається за базовий звітний (податковий) період, що дорівнює календарному місяцю, протягом 20 календарних днів, що настають за останнім календарним днем звітного (податкового) місяця. Платник податку зобов'язаний самостійно сплатити суму податкового зобов'язання, зазначену у поданій ним податковій декларації, протягом 10 календарних днів, що настають за останнім днем відповідного граничного строку для подання податкової декларації.

*Акцизний податок* є особливим податком на операції з деривативами і операціями з відчуження цінних паперів, виступаючи також одним з різновидів непрямих податків на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених як підакцизні, що включаються до ціни таких товарів ( продукції ) [ПКУ].

Існує два режими порядку обчислення акцизного податку, закріплених в ст.ст. 217 і 218 Податкового кодексу України, а саме: а ) порядок обчислення акцизного податку з товарів, що ввозяться на митну територію України; б) порядок обчислення акцизного податку з товарів, які виробляються на території України [ПКУ]. Виходячи з бази і об'єктів оподаткування, ставок акцизного податку, положення про самостійні визначенні суми податку платниками

податків, відповідає загальному правилу щодо обчислення податку, закріпленому в ст. 29 Податкового кодексу України [ПКУ]:

а) фіксовані та специфічні ставки, і показники, встановлені Податковим кодексом України у вартісному вимірі, підлягають індексації в порядку, визначеному Податковим кодексом;

б) шляхом множення бази оподаткування на ставку податку з або без застосування відповідних коефіцієнтів проводиться обчислення суми податку.

Таким чином, обчислення податку – це сукупність дій платника податків або податкового органу щодо визначення суми податку, що підлягає сплаті до фондів або до бюджетів. Обчислення податку можна деталізувати за кількома критеріями: а) здійснюється щодо відповідного податкового періоду; б) здійснюється щодо конкретного податкового зобов'язання з окремих податків; в) є сукупністю дій, обумовлених особливостями об'єкта оподаткування; г) стосується конкретного платника податків [ПКУ].

Обчислення податку проходить у кілька стадій, а саме: визначення об'єкта та бази оподаткування, обрання ставки податку, застосування податкових пільг і розрахунок суми податку. Податок обчислюється в межах одного податкового періоду, але здійснюватися це може декількома способами [Налоги и налоговое право : учеб. пособие / под ред. А. В. Брызгалина. - М. : Аналитика-Пресс, 2008. - 608 с., с.265 ].



**Рис. Послідовність обчислення акцизного податку**

Існує два способи нарахування податку. Перший це кумулятивний спосіб визначення об'єкта, за яким податкова база розраховується наростаючим

підсумком. Тобто, на конкретну дату визначається оподатковувана база, зменшена на суму пільг, якими користується платник на цю дату. При кожній виплаті доходу визначається загальна сума виплат конкретній особі, але сума зменшується на розмір податку, який було утримано раніше. А другий спосіб – це некумулятивний, який визначає податкову базу за видами, де кожна частина доходу окремо оподатковується незалежно від інших джерел доходів. Даний спосіб є набагато кращим, так як не вимагає складної системи розрахунків [ , с. 342].

Податковий кодекс України : наук.- практ. коментар: у 3 ч. / М. П. Кучерявенко, І. Л.Самсін, І. Х. Темкіжев та ін. ; за ред. М. П. Кучерявенка та І. Х. Темкіжева - Х. : Право, 2012.-Ч. 1. - 810 с.

Найчастіше загальна сума акцизного податку становить суму, яка є результатом складання сум акцизного податку після його обчислення для кожного виду підакцизних товарів і оподаткованих акцизним податком за різними податковими ставками. За підсумками кожного податкового періоду обчислюється сума акцизного податку щодо всіх операцій з реалізації підакцизних товарів, дата реалізації яких відноситься до даного податкового періоду. Варто відзначити, що за наявності законодавчо встановлених основ при обчисленні суми акцизного податку враховуються також податкові пільги [Податкове право України : підручник / М. П. Кучерявенко. - Х. : Право, 2012. - 528 с., с.417].

Спосіб обчислення акцизного податку залежить, насамперед, від виду ціни, специфіки підакцизного товару (продукції) та характеру операцій з ними (при виробництві на території держави або імпорту). Необхідність визначення суми акцизного податку може виникати на різних стадіях, що суттєво впливає на обчислення кінцевого розміру акцизного податку [там же, с. 417].

Стаття 217 Податкового кодексу України закріплює особливості порядку обчислення акцизного податку з товарів, вироблених в Україні, а саме [ПКУ]:

а) виходячи з об'єктів, ставки та бази оподаткування цього податку, виробником або переробником підакцизних товарів з давальницької сировини визначаються суми податку, які діють на момент відвантаження готової продукції замовнику або його поручителю. До даної норми не застосовується

загальне правило обчислення податку, так як датою виникнення податкових зобов'язань за підакцизною продукцією, виробленою з давальницької сировини на території України, буде дата відвантаження цієї готової продукції замовнику або його поручителю;

б) платник податків має право самостійно визначати суми податку до сплати з підакцизних товарів виходячи із ставки, об'єктів та бази оподаткування цього податку, що діють на момент реалізації таких товарів. Інакше кажучи, додавання сум акцизного податку, розрахованих за кожним видом підакцизної продукції та оподатковуваних за різними ставками цього податку, визначає загальну суму акцизу. Якщо законом встановлено підстави, то при обчисленні суми акцизного податку враховуються і податкові пільги. За результатами кожного податкового періоду розраховується сума акцизного податку всіх операцій з реалізації підакцизної продукції, дата реалізації якої відноситься до цього податкового періоду [ПКУ коментар Кучерявенко, с.737];

в) продавець як платник податків має право проводити коригування податкових зобов'язань щодо оплати акцизного податку у звітному періоді, якщо трапилося повне або часткове повернення покупцем податку підакцизної продукції, виробленої на території України, продавцю для виправлення несправностей даної продукції або її знищення, якщо неможливо їх виправити;

г) законодавцем заборонена оплата суми податку шляхом будь-яких зустрічних зобов'язань, взаємних розрахунків, векселів та ін. Законодавець вимагає від платника податків виключно грошову форму оплати;

д) якщо на податок з товарів встановлено ставки в іноземній валюті, то він буде сплачуватися національною валютою України – гривнею, згідно офіційного курсу Національного банку України, який діє в перший день кварталу, коли реалізується готова продукція і не змінюється протягом всього кварталу.

Варто відзначити, що платником податків обчислюється сума коригування із врахуванням ставки акцизного податку, максимальних роздрібних цін, мінімального податкового зобов'язання з сплати акцизу, які

були на момент виникнення податкових зобов'язань стосовно цієї продукції, при подальшій реалізації якої обов'язки з акцизного податку будуть обчислюватися вже в загальному порядку [ПКУ].

Особливості порядку обчислення акцизного податку з товарів, що ввозяться на митну територію України, закріплені статтею 218 Податкового кодексу України [ПКУ] :

а) виходячи із ставок акцизного податку, об'єктів та бази оподаткування, платник податків має право сам визначати суму акцизного податку з товарів, які ввозяться на митну територію;

б) обчислення акцизного податку на підакцизну продукцію, яка ввозиться на територію України, на момент подання митному органу митної декларації, відбувається в національній валюті України – гривні, відповідно офіційного курсу Національного банку України. Обчислення акцизного податку відбувається за наступними формулами [Наказ 409] :

$$Ca = H \times A \quad (2.1)$$

де А – ставка акцизного податку; Н – кількість товару у фізичних одиницях виміру ( штука, кілограм, літр та інше); Са – сума акцизного податку.

Застосовується до підакцизної продукції (товарів), що ввозиться на митну територію України із застосуванням специфічних ставок в національній валюті України;

$$Ca = H \times A \times Kв \quad (2.2)$$

де Кв – обмінний валютний курс Національного банку України, на момент подання митної декларації.

Дана формула застосовується до підакцизної продукції (товарів), що ввозиться на митну територію України, якщо ставки акцизного податку встановлено в іноземній валюті. Варто відзначити, що в цьому випадку величина товарів, визначена в одиницях виміру обсягу, кількості товару (продукції), ваги, об'єму циліндрів двигуна автомобіля або в інших натуральних показниках буде базою оподаткування [Наказ].

Імпортёр як платник податків має право проводити коригування податкових зобов'язань щодо оплати акцизного податку у звітному періоді, якщо трапилося повне або часткове повернення імпортером підакцизної продукції, ввезеної на митну територію України, продавцю у зв'язку із не придбанням даної продукції для реалізації її на території України. Дана норма відноситься виключно до алкогольної та тютюнової продукції, яка підлягає маркуванню. При нецільовому використанні, втраті продукції, яка знаходиться під митним контролем в митних режимах, які повністю або умовно звільнені від оподаткування або в результаті невиконання строків із завершення заходів у даних митних режимів, то виходячи з бази, об'єктів оподаткування, а також ставок податку, що діяли на момент подачі митної декларації при поміщенні у відповідний митний режим, визначається сума податку, яка підлягає оплаті. Дану суму податку та пеню, розраховану з дня надання звільнення або умовного звільнення від оподаткування повинна сплатити особа, яка відповідальна за дотримання вимог митного режиму [ПКУ].

Варто відзначити, що платник податків, враховуючи ставки акцизного податку, мінімальне податкове зобов'язання зі сплати акцизного податку, яке діяло на момент виникнення податкового зобов'язання щодо такої продукції, а також максимальні роздрібні ціни обчислює суму коригування, яка зазначається в декларації з акцизного податку за даний звітний період. Імпортёр має право повернути суму акцизного податку на свій поточний рахунок в банку або ж дані суми зараховуються йому при покупці наступних партій марок акцизного податку.

Наказ Державної митної служби України «Про затвердження Інструкції про порядок справляння акцизного податку при ввезенні товарів на митну територію України суб'єктами господарської діяльності»: від 23.05.2011 р., № 409 // Офіційний вісник України. – 2011. – № 48. – Ст. 196.

Таким чином, податкове законодавство України активно змінюється і розвивається, закріплюючи вельми непростий порядок обчислення акцизного податку з товарів, вироблених на території України і з товарів, що ввозяться на митну територію України. Даний порядок зовсім не ідеальний, вельми



складний для більшості платників податків і безумовно потребує подальшого вдосконалення.

## 2.2. Оцінка фіскального значення податків на споживання

Проблеми вдосконалення непрямого оподаткування в Україні обговорюються на різних економічних форумах, де поряд з окремими заходами щодо поліпшення процесу функціонування ПДВ, акцизного податку та мита пропонують крайні заходи, аж до заміни податку на додану вартість податком з продажів. Тому важливо визначити роль непрямих податків у формуванні державного бюджету, а також провести аналіз внесених за останні роки змін у процес їх обчислення, справляння та адміністрування. Необхідно також здійснити оцінку того, як ці зміни вплинули на оподаткування процесів споживання в нашій державі, а також виявити перспективи розвитку непрямих податків в Україні.

Проаналізуємо структуру податкових надходжень Державного бюджету України за 2011-2013 рр. Як видно з таблиці, обсяги доходів Державного бюджету України у 2012 році відносно 2011 року зросли на 31408,6 млн. грн. або на 10 %. У 2013 році відбулося скорочення надходжень на 6845,2 млн. грн. або на 0,6 %. Частка надходжень, спрямованих до загального фонду державного бюджету у 2011 році склала 84,5 %, а до спеціального – 15,5 %, у 2012 році відповідно 83,7 % та 16,3 %, а у 2013 році – 85,9 % та 14,1%.

Таблиця

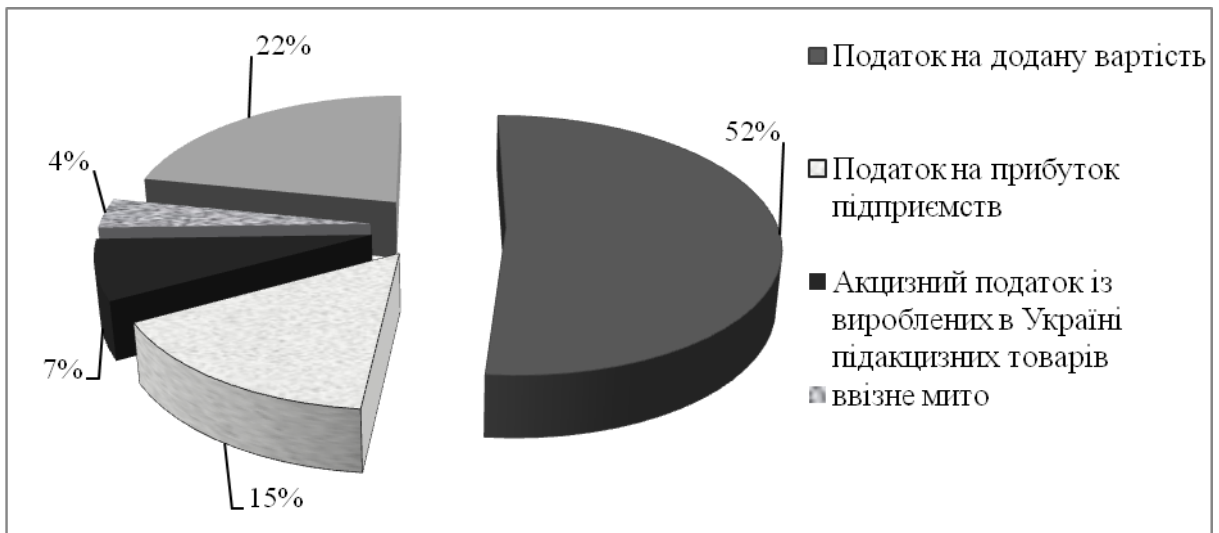
### Показники виконання Державного бюджету України за доходами у 2011-2013 рр.<sup>1</sup>

Показники	Факт 2011 рік, млн. гривень			Факт 2012 рік, млн. гривень			Факт 2013 рік, млн. гривень		
	Заг. фонд	Спец. фонд	Всього	Заг. фонд	Спец. фонд	Всього	Заг. фонд	Спец. фонд	Всього
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>
<b>Доходи</b>	265822,6	48794,2	314616,9	289577,0	56448,5	346 025,5	291572,5	47607,8	339180,3
податок на прибуток підприємств	54 739,4	0,0	54739,4	54017,2	1332,5	55349,7	54249,9	68,5	54318,4

податок на додану вартість	126 565,0	3 528,8	130093,8	136987,3	1839,5	138826,8	180769,4	947,4	151716,9
акцизний податок з вироблених в Україні підакцизних товарів (продукції)	21663,5	3 525,6	25189,1	23329,4	4088,5	27417,9	24056,1	2 306,5	26362,6
<i>Продовження табл. 2.1</i>									
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>
акцизний податок з ввезених на митну територію України підакцизних товарів (продукції)	1 263,8	6 558,2	7 822,1	1 529,7	8 238,1	9 767,8	-	-	8900
ввізне мито	8 315,9	2 146,8	10 462,8	10 604,8	2 381,0	12 985,8	13 020,2	0,0	13 020,2
рентна плата	16 822,4	0,0	16 822,4	13 401,9	0,0	13 401,9	11 095,3	2 169,3	13 264,6
кошти, що перераховуються Національним банком України відповідно до Закону України "Про Національний банк України"	11 898,3	0,0	11 898,3	23 600,0	0,0	23 600,0	28 308,2	0,0	28 308,2
власні надходження бюджетних установ	0,0	23256,9	23 256,9	0,0	24 672,8	24 672,8	0,0	28 985,3	28 985,3

Складено автором за [Показники виконання Зведеного та Державного бюджетів України за 2011-2013 рр. / Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=77643](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=77643)]

Основну частку доходів державного бюджету складають податкові надходження серед яких: ПДВ – 53,57 %, податок на прибуток – 16 %, акцизний податок із вироблених в Україні підакцизних товарів – 7,77 %, ввізне мито – 3,84 %. Тобто, частка основних непрямих податків у дохідній частині бюджету становить близько 65,18 % (рис. 2.1).



**Рис. 2.1. Структура доходів Державного бюджету України у 2013 році<sup>1</sup>**

Складено автором за [Показники виконання Зведеного та Державного бюджетів України за 2011-2013 рр. / Офіційний сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat\\_id=77643](http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/archive/main?cat_id=77643)]

Розглянемо більш детально надходження непрямих податків за окремими їх видами.

Щодо ПДВ, то максимальну його частку у 2013 році склали надходження із ввезених в Україну товарів – 112,82 млрд. грн. або 72,9 %. Крім того, динаміка обсягів надходжень ПДВ від імпортованих товарів протягом аналізованого періоду характеризувалася стійкої позитивною динамікою. Так, у 2012 році надходження від імпортованого ПДВ зросли відносно попереднього на 31 %, а у 2013 році відносно 2012 року – на 9,8 %. Переважання частки імпортованого ПДВ пов'язане із позитивними темпами зростання імпорту та від'ємним сальдо торговельного балансу. Для прикладу, у 2013 році обсяги імпорту перевищили обсяги експорту на 13651943,3 млрд. дол. США або на 17,7 % [укрстат].

Таблиця 2.2

**Надходження ПДВ до Державного бюджету України у 2011-2013 рр.<sup>1</sup>**

Показники, тис.грн.	2011	2012	2013
<i>Податок на додану вартість</i>	108330000,0	146643000,0	154576120,0

Податок на додану вартість з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг)	65396000,0	91464000,0	100602120,0
Бюджетне відшкодування податку на додану вартість грошовими коштами	-37507000,0	-48400000,0	-59500000,0
Податок на додану вартість з ввезених на територію України товарів	78411000,0	102697000,0	112824000,0
Податок на додану вартість, що сплачується юридичними особами при здійсненні ними операцій з постачання власної виробленої продукції	2030000,0	882000,0	650000,0

Складено автором за : [Планові показники щодо обсягів надходжень до Державного бюджету України у 2011-2013 рр. / Офіційний сайт Комітету Верховної Ради України з питань бюджету [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://budget.rada.gov.ua/kombjudjet/control/uk/doccatalog/list?currDir=45079>]

Обсяг відшкодування податку на додану вартість підприємцям України в 2013 році становив 53,4 мільярда гривень, що на 16,3 % більше, ніж у 2012 році. У 2013 році платникам було виплачено на 3,5 млрд. гривень більше заявленої на відшкодування суми податку. У 2012 році суб'єктам господарювання було повернуто 46 млрд. гривень, що на 2,7 млрд. гривень більше заявленої суми.

Варто також зауважити, що особливою популярністю у 2013 році користувалася спрощена процедура автоматичного відшкодування ПДВ. Можливістю автоматичного відшкодування в 2013 році скористалися 495 платників з усіх регіонів України та різних галузей економіки, які отримали відшкодування ПДВ у сумі 22,6 млрд гривень. Згідно планових показників, обсяг відшкодувань податку на додану вартість підприємцям-платникам ПДВ за підсумком 2014 року становитиме близько 60 млрд. гривень. [Відшкодування ПДВ у 2013 році // Економічна правда. – 2014. – 5 квітня [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/news/2014/01/14/414661/>].

Однак, не зважаючи на позитивну динаміку відшкодування ПДВ, розмір заборгованості з даного податку протягом аналізованого періоду неупинно зростає. Якщо у 2001 році цей показник становив 37,5 млрд.грн. то вже у 2012 році – 48,4 млрд.грн (на 10,9 млрд.грн.). У 2013 році бюджетне відшкодування

податку на додану вартість грошовими коштами склало 59,5 млрд.грн. (відносно попереднього року зростання склало 22,9 %).

Не зважаючи на величезне фіскальне значення даного податку, не можна заперечувати його регулюючого впливу на економіку. Через механізм оподаткування ПДВ (зокрема через систему побудови ставок) він впливає на ціноутворення та інфляцію, так як фактично збільшує ціну товару на суму податку. Безумовно, відкритим залишається питання про позитивну сторону цього впливу : адже зростання ціни сприяє розвитку інфляційних процесів. З іншого боку, ПДВ практично не перешкоджає розвитку виробництва, оскільки дійсним його платником стає виробник, а споживач [*Зубкова М. НДС - 2011 на практиці / М. Зубкова // НДС – 2011. – № 7. – С. 25-33.*].

Окрім переваг податок на додану вартість має і ряд недоліків. Найчастіше аргументом проти ПДВ служить те, що цей податок стримує розвиток галузей з високою часткою доданої вартості, а його скасування істотно поліпшить інвестиційну привабливість таких галузей, розширить їхні фінансові можливості.

Критики ПДВ вказують і на інші його негативні сторони. Наприклад, на те, що відносно високі витрати з його адміністрування в Україні лягають переважно на плечі сумлінного платника податків (у той час як у світовій практиці саме відносно низькі адміністративні витрати надають суттєві переваги ПДВ щодо податків на доходи). Широкі масштаби використання схем ухилення від сплати ПДВ при імпорті створюють нерівні умови конкуренції для законослухняних імпортерів, що змушує весь цей сектор «йти в тінь». Іншими словами, проблеми адміністрування ПДВ (втім, як і багатьох інших податків) залишається вкрай актуальною. Але в даний час ПДВ є одним з найважливіших факторів стабільності як вітчизняної податкової системи, так і бюджету.

На думку автора, для стимулювання виробництва продукції з високою часткою доданої вартості доцільно: 1) знизити ставку податку на додану вартість; 2) спростити механізм його нарахування і сплати. Разом з тим у

зв'язку з високою фіскальної значущістю даного податку слід додатково вивчити питання про обґрунтований розмірі зниження його ставки або заміни його податком з продажів. На погляд автора, прийнятним з позицій фіскальних інтересів держави та необхідності розвитку економіки є податок на додану вартість, що стягується за ставкою 17 %. Однак при зниженні загальної ставки даного податку слід встановити його пільгову ставку в 10 % для низки продовольчих товарів і товарів дитячого асортименту. В іншому випадку неминучий ріст цін на основні подорожчання споживчі товари.

Проаналізуємо фіскальне значення специфічного акцизу, а саме – акцизного податку. Можна констатувати, що надходження від акцизного податку протягом 2011-2013 рр. не мали стійкої динаміки (рис. 2.2). Якщо у 2012 році відносно 2011 року відбулося зростання (на 8,8 %) то у 2013 році відносно попереднього – скорочення акцизного податку (на 3,9 %).



**Рис. 2.2. Динаміка надходжень акцизного податку до бюджету України у 2011-2013 рр., млн. грн.<sup>1</sup>**

<sup>1</sup> Складено автором за [Показники виконання Зведеного та Державного бюджетів України]

На сьогодні через недосконалість державного контролю бюджет України втрачає близько 12 млрд. гривень акцизного податку на рік. Водночас, в країні

стрімко скорочується офіційне виробництво спиртного і сигарет. За даними Державної служби статистики України, у січні - квітні 2013 року, порівняно з аналогічним періодом 2012, виробництво горілки скоротилося на 15,3 % – до 8,7 млн. дал. (з 10010000 дал). Легальне виробництво сигарет, що містять тютюн або суміші тютюну з заміниками тютюну, в січні-квітні 2013 р., порівняно з аналогічним періодом 2012, скоротилося з 28,2 млрд штук на 8,8 % – до 25,9 млрд штук.

Обсяги виробництва алкогольних напоїв та тютюнових виробів у 2012-2013 рр. представлені у таблиці 2.3.

Таблиця 2.3

**Обсяги виробництва алкогольних напоїв та тютюнових виробів в Україні в 2012-2013 рр.<sup>1</sup>**

Показник	2012	2013
Коньяки, бренді, млн.дал	4,7	4,3
Горілка з вмістом спирту менше 45,4 %, млн.дал	33,8	28
Лікери та інші спиртні напої, млн.дал	11,4	11,5
Пиво солодове, крім пива безалкогольного і пива з вмістом алкоголю менше 0,5%, млн.дал	300,5	273,7
Сигарети, які містять тютюн, або суміші тютюну з заміниками тютюну, млрд.шт.	94,1	86,1

Складено автором за: [Офіційні дані Державного комітету статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ukrstat.gov.ua/>]

За даними таблиці, виробництво алкогольних виробів скоротилося практично за усіма товарними групами, окрім виробництва лікерів, що зросло зовсім несуттєво – на 0,1 млн.дал. Скоротилося також виробництво сигарет – з 94,1 млрд. шт. до 86,1 млрд. шт. (на 8,6 %).

Можна констатувати, що легальне виробництво підакцизних товарів постійно скорочується, однак обсяги їх споживання в країні збільшуються. Проте, що багато українців споживають нелегальні підакцизні товари, свідчить статистика Міністерства доходів і зборів України щодо реалізації марок акцизного податку. Якщо в період з травня 2011 р. по травень 2012 р. держава

реалізувало марок (сумарно на алкоголь і тютюн ) на суму 389 млн. гривень, то з травня 2012 по травень 2013 було реалізовано марок лише на 289,5 млн.грн. Варто також відзначити, що фахівці оцінюють обсяг тіньового сектора підакцизних товарів на рівні 80 % ринку [Тосенко З. Табачные компании намерены сами «контролировать» уплату своих же налогов? / Тосенко З. // Экономические известия. – 2014. – 28.03. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ekonomika.eizvestia.com/full/752-tabachnye-kompanii-namereny-sami-kontrolirovat-uplatu-svoih-zhe-nalogov>].

Структура виробництва алкогольних виробів у 2013 році була наступною (рис. ???). Найбільшу частку у 2013 році займало виробництво пива солодового – 86 % від загальної кількості виготовлених алкогольних напоїв. Друге місце посіла горілка – 9 %, а третє – лікери та інші спиртні напої (4 %).

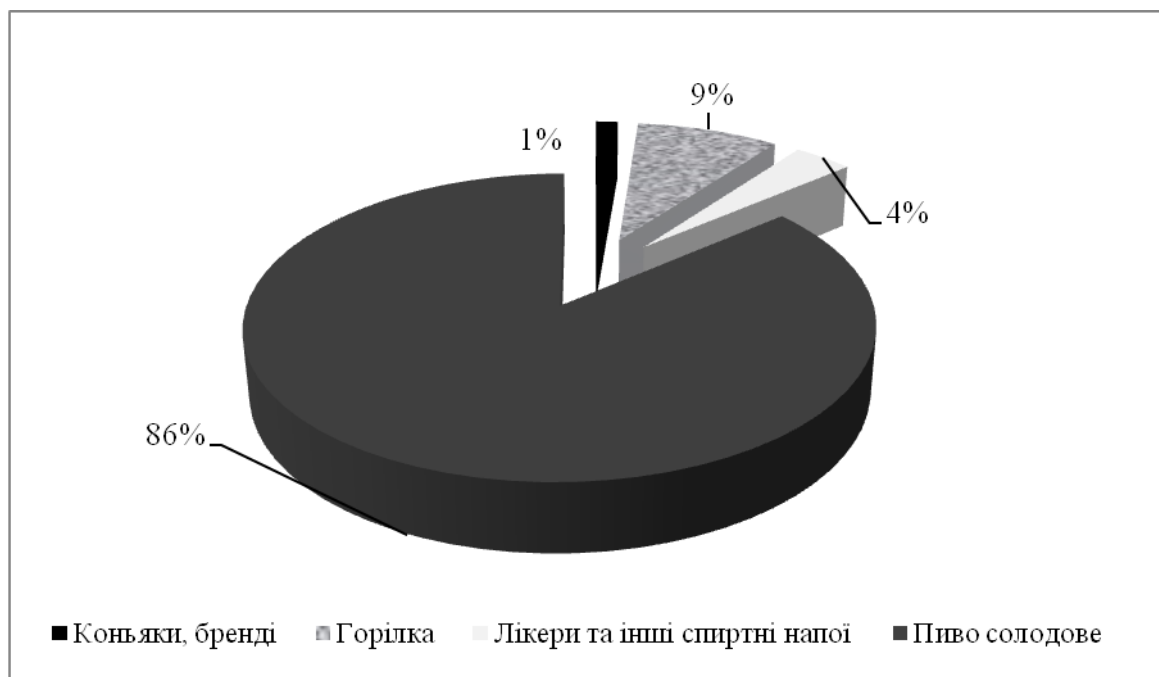


Рис. ????. Структура виробництва алкогольних напоїв у 2013 році<sup>1</sup>

<sup>1</sup> Складено автором за [укрстат]

Єдиним податком на споживання, що характеризувався стійкою позитивною динамікою було мито. Обсяги надходжень даного непрямого податку до Державного бюджету України у 2012 р. становили 10 462,8 млн. грн., у 2013 році – 12 985,8 млн.грн., а у 2013 році – 13 020,2 млн. грн. Темпи приросту склали 24,1 % та 2,6 % у 2012 та 2013 роках відповідно.



Здійснений аналіз засвідчує вагоме фіскальне значення податків на споживання у формуванні доходів Державного бюджету України. Однак не варто забувати і про регулююче значення даних податків завдяки яким уряд може впливати на обсяги споживання вітчизняних та імпортованих товарів, зберігати оптимальний розмір торговельного балансу, регулювати виробництво шкідливих для населення та навколишнього середовища товарів тощо. Зважаючи на це, особливої актуальності набуває пошук шляхів активізації регулюючого потенціалу непрямих податків.

### **2.3. Аналіз окремих елементів механізму непрямих оподаткування експортно-імпортованих операцій**

В системі інструментів державної політики у сфері зовнішньої торгівлі одне з провідних місць належить непрямим податкам, за допомогою яких здійснюється регулювання експортно-імпортованих операцій і наповнення бюджету.

Основним податком в системі оподаткування зовнішньої торгівлі є мито, порядок адміністрування якого регулюється Митним кодексом України.

Митним кодексом України та Законом України від 19.09.2013 № 584-VII «Про Митний тариф України» визначені поняття мита, порядок оподаткування товарів митом та ставки цього податку.

Для того, щоб визначитися зі ставкою та видом увізного мита, митними органами під час здійснення митного оформлення товарів та транспортних засобів уживаються заходи щодо [Шершун А.А. Митні правила в Україні: Підручник / А.А. Шершун. – Х.: Факт, 2013. – 512 с. с. 66]:

- визначення коду товару за УКТЗЕД;
- установлення країни походження;
- перевірки правильності визначення митної вартості як бази для нарахування податків та зборів.

Товари, які призначені для митної території України та імпортуються на умовах угод про вільну торгівлю з країнами СНД, що набрали чинності в установленому порядку, не обкладаються ввізним митом за таких умов [там же]:

- товар відповідає критеріям походження, установленим Правилами визначення країни походження товарів, затвердженими Рішенням Ради глав урядів Співдружності Незалежних Держав від 30.11.2000 р. На підтвердження походження товарів митним органам надається сертифікат форми СТ-1;

- закупівля товару здійснюється на основі договору/контракту між резидентом України та резидентом однієї з держав-учасниць угоди про створення зони вільної торгівлі;

- товар вивозиться з митної території однієї з держав-учасниць угоди про створення зони вільної торгівлі і ввозиться на митну територію України.

При цьому товар не повинен покидати території держав-учасниць угоди, крім випадків, якщо таке транспортування неможливе в наслідок географічного розташування держави-учасниці або окремої її території, а також випадків, погоджених компетентними органами держав-учасниць угоди.

До товарів походженням із Республіки Македонія, що ввозяться на митну територію України, застосовуються умови вільної торгівлі, установлені Угодою про вільну торгівлю між Республікою Македонія та Україною. До товарів, країна походження яких не визначена, застосовуються повні (загальні) ставки ввізного мита, передбачені Митним тарифом України.

Особливі види мита (антидемпінгове, спеціальне та компенсаційне) застосовуються з метою захисту економічних інтересів України, українських виробників і у випадках, передбачених Законами України «Про захист національного товаровиробника від демпінгового імпорту», «Про захист національного товаровиробника від субсидованого імпорту», «Про застосування спеціальних заходів щодо імпорту в Україну», якщо інше не передбачено міжнародними угодами (договорами).

Обчислення суми ввізного (вивізного) мита щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за ставками у відсотках до митної вартості товару, здійснюється за формулою:

$$C_{M_a} = (B \times M_a) : 100,$$

де  $C_{M_a}$  – сума ввізного (вивізного) мита,  $B$  – митна вартість товару (у грн.),  $M_a$  – ставка ввізного (вивізного) мита, установлена у відсотках до митної вартості товару.

Нарахування ввізного (вивізного) мита щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за специфічними ставками, здійснюється з урахуванням вимог правила 5 Основних правил інтерпретації класифікації товарів Митного тарифу України [Основні правила інтерпретації класифікації товарів Митного тарифу України // Податки та бухгалтерський облік [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/Ukt\\_ved/prav\\_interp/](http://www.nibu.factor.ua/ukr/info/Ukt_ved/prav_interp/) ].

При нарахуванні сум увізного мита, справлених за специфічними ставками, установленими в грошовому виразі за кілограм маси товару, або комбінованими ставками зі специфічною складовою в грошовому виразі за кілограм маси товару, як розрахункова база використовується маса товару з урахуванням первинної тари (упаковки) цього товару, яка невіддільна від товару до його споживання і в якій товар подається для роздрібного продажу.

Щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за ставками в євро за одиницю товару, основою для нарахування є відповідна кількість товару або фізична характеристика товару в натуральному виразі.

Обчислення суми ввізного (вивізного) мита щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за ставками у євро за одиницю товару, здійснюється за формулою:

$$C_{M_c} = H \times M_c \times K,$$

де  $C_{M_c}$  – сума ввізного (вивізного) мита,  $H$  – кількісна або фізична характеристика товару в натуральному виразі,  $M_c$  – ставка ввізного (вивізного) мита у євро за одиницю товару,  $K$  – курс євро, установлений Національним банком України на день прийняття ВМД.

Нарахування ввізного (вивізного) мита щодо товарів, які обкладаються ввізним (вивізним) митом за комбінованими ставками, здійснюється в три етапи:

1. Спочатку обчислюється сума ввізного (вивізного) мита за адвалорною ставкою у відсотках до митної вартості.

2. Потім обчислюється сума ввізного (вивізного) мита за специфічною ставкою у євро за одиницю товару.

3. Для визначення суми ввізного (вивізного) мита, що підлягає сплаті, використовується, як правило, найбільша величина, про що зазначено в Законі України «Про Митний тариф України».

Сума ввізного (вивізного) мита за комбінованою ставкою визначається за формулами:

$$C_{M_k} = C_{M_a}, \text{ якщо } C_{M_a} > C_{M_c},$$

$$C_{M_k} = C_{M_c}, \text{ якщо } C_{M_c} > C_{M_a},$$

де  $C_{M_k}$  – сума ввізного (вивізного) мита за комбінованими ставками,  $C_{M_a}$  – сума ввізного (вивізного) мита, обчислена за ставками у відсотках до митної вартості,  $C_{M_c}$  – сума ввізного (вивізного) мита, обчислена за ставками у євро за одиницю товару.

Важливе місце у оподаткуванні експортно-імпортних операцій займає механізм нарахування ПДВ для експортерів. Нагадає, що при оподаткуванні операцій з експорту товарів застосовується нульова ставка податку на додану вартість.

Згідно з податковим законодавством в Україні діє порядок відшкодування ПДВ при експорті товарів за принципом місця призначення, що відповідає загальноновизнаним правилам міжнародної торгівлі. Це має велике значення для економіки України, оскільки значна частина національного доходу країни залежить від продажу продукції на експорт, частка якої в останні роки стабільно становить більше половини ВВП. Тому питання відшкодування ПДВ найбільш актуальним є, перш за все, для експортерів [Рева Т.М. Непряме налогообложение

Нововведенням Податкового кодексу є процедура автоматичного відшкодування ПДВ з бюджету за результатами податкової перевірки, яка триває 20 днів після подачі звітності. Право на отримання автоматичного бюджетного відшкодування податку мають платники, які відповідають одночасно таким критеріям [ПКУ]:

- включені до Єдиного державного реєстру юридичних осіб та фізичних осіб – підприємців і не перебувають у судових процедурах банкрутства;
- питома вага операцій платника за нульовою ставкою ПДВ протягом попередніх 12 місяців сукупно становить не менше 50 відсотків загального обсягу поставок;
- сума розбіжностей між податковим кредитом платника та податковими зобов'язаннями його контрагентів не перевищує 10 відсотків заявленої платником податків суми бюджетного відшкодування;
- середня заробітна плата працівників не менше ніж у два з половиною рази перевищує мінімальний встановлений законодавством рівень у кожному з останніх чотирьох кварталів;
  - відповідають одному з таких критеріїв :
    - а) або чисельність перевищує 20 працівників у кожному з останніх чотирьох звітних кварталів;
    - б) або залишкова балансова вартість основних засобів на звітну дату перевищує суму ПДВ, заявлену до відшкодування за попередні 12 календарних місяців;
    - в) або рівень податкового навантаження з податку на прибуток (відношення сплаченого податку до отриманих доходів) вище середнього по галузі в кожному з останніх чотирьох звітних кварталів;
  - не мають податкового боргу.

Суми податку, не відшкодовані платникам протягом встановленого строку, вважаються заборгованістю бюджету, на яку нараховується пеня, виходячи з 120 відсотків облікової ставки НБУ.

Платники ПДВ, які протягом 3-х послідовних років відповідають зазначеним критеріям, вважаються такими, що мають позитивну податкову історію, і для них з 1 січня 2014 року в чотири рази буде скорочено термін проведення перевірки.

Одним з можливих способів зниження гостроти проблеми бюджетного відшкодування ПДВ є зміна підходів до політики податкового стимулювання експортерів. Обкладення нульовою ставкою ПДВ всієї вивезеної продукції призводить до сировинної структури експорту, і, як наслідок, застосування екстенсивної моделі економічного розвитку. За даними таблиці ??? найбільшу частку у товарній структурі експорту у 2012 році займали: недорогочінні метали та вироби з них – 27,5 %, продукти рослинного походження – 13,4 %, мінеральні продукти – 11,1 %, продукція хімічної промисловості – 7,4 %.

Тому важливо залишити нульову ставку ПДВ лише для експорту товарів з високою часткою доданої вартості і звільнити від сплати податку експорт іншої продукції. В останньому випадку ПДВ, сплачений у ціні придбаних ресурсів, буде віднесений на витрати виробництва, що виключить необхідність відшкодування ПДВ експортерам товарів з низькою часткою доданої вартості.

*Таблиця*

**Товарна структура експорту України у 2012 році** [Товарна структура зовнішньої торгівлі України у 2012 році / Державна підтримка українського експорту; Міністерство економічного розвитку і торгівлі України [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

[http://ukrexport.gov.ua/ukr/vnishno\\_t\\_balans//7027.html](http://ukrexport.gov.ua/ukr/vnishno_t_balans//7027.html)]

Код і назва товару згідно УКТЗЕД	Експорт		
	тис. дол. США	у % до 2011 р.	у % до загального обсягу всього
Всього	68809810,6	100,6	100,0
I. Живі тварини; продукти тваринного походження	961323,1	102,6	1,4
II. Продукти рослинного походження	9213900,2	166,6	13,4
III. Жири та олії тваринного або рослинного	4211457,2	124,0	6,1

походження			
IV. Готові харчові продукти	3493916,9	118,9	5,1
V. Мінеральні продукти, в т.ч.	7650416,9	74,6	11,1
палива мінеральні; нафта і продукти її перегонки	3639741,1	64,0	5,3
VI. Продукція хімічної та пов'язаних з нею галузей промисловості	5058919,5	93,9	7,4
VII. Полімерні матеріали, пластмаси та вироби з них	999578,4	106,6	1,5
VIII. Шкури необроблені, шкіра вичищена	135628,1	80,5	0,2
IX. Деревина і вироби з деревини	1060609,3	98,4	1,5
X. Маса з деревини або інших волокнистих целюлозних матеріалів	1132082,5	102,4	1,6
XI. Текстильні матеріали та текстильні вироби	783839,0	90,7	1,1
XII. Взуття, головні убори, парасольки	175905,8	84,2	0,3
XIII. Вироби з каменю, гіпсу, цементу	582779,0	106,1	0,8
XIV. Перли природні або культивовані, дорогоцінне або напівдорогоцінне каміння	139783,4	138,7	0,2
XV. Недорогоцінні метали та вироби з них	18889845,9	85,5	27,5
XVI. Машини, обладнання та механізми; електротехнічне обладнання	7026670,7	104,0	10,2
XVII. Засоби наземного транспорту, літальні апарати, плавучі засоби	5963468,0	122,8	8,7
XVIII. Прилади та апарати оптичні, фотографічні	296459,3	105,3	0,4
XX. Різні промислові товари	609039,0	109,5	0,9
XXI Твори мистецтва	345,8	30,3	0,0

У зв'язку з цим Податковий кодекс передбачає, що до 1 січня 2014 року поставки відходів та брухту чорних і кольорових металів, необроблених шкур, зернових культур (виключаючи рис і гречку), крім їх першої поставки сільськогосподарськими підприємствами та підприємствами, які придбали продукцію безпосередньо у сільгоспвиробників, звільняються від оподаткування податком на додану вартість. У разі експорту перелічених товарів нульова ставка не застосовується. Таким чином, Податковий кодекс створює умови для переходу до політики диференційованих стимулювання експорту, що сприятиме в цілому позитивним змінам в економіці.

Податковий кодекс частково відновив безвідсотковий податковий кредит у вигляді відстрочки платежу з ПДВ шляхом видачі податкового векселя при імпорті товарів в Україну. Правила та обмеження вексельної форми розрахунків піддавалися багаторазовим змінам, а в 2008-2010 роках їх використання при імпорті товарів повністю припинилося законами про державний бюджет. Причина полягає у застосуванні суб'єктами господарювання схем мінімізації

податкових зобов'язань на основі векселів. Вексельна форма вразлива і з позицій захисту інтересів вітчизняного виробника, оскільки створює конкурентні переваги імпортерам. Починаючи з 2011 року, вексельна форма розрахунків з ПДВ відновлена лише для підприємств суднобудівної промисловості у разі ввезення обладнання і комплектуючих (за переліком КМУ), які не виробляються в Україні і призначені для використання в господарській діяльності. Термін погашення векселя – 720 календарних днів. Контроль за погашенням податкових векселів здійснюють органи податкової служби на підставі даних, отриманих від митних органів, податкових декларацій та платіжних документів, що підтверджують сплату сум податку за векселями.

Податковим кодексом передбачено подальше застосування єдиної (крім нульової) ставки податку на додану вартість із зниженням її розміру до 17 % з 2014 року, що означає в перспективі відмова від диференційованого підходу до встановлення ставок на окремі товари, роботи і послуги. Прийняте рішення пов'язане не тільки зі збільшенням витрат з адміністрування ПДВ у разі застосування диференційованих ставок. Встановлення високих ставок тільки на товари не першої необхідності і розкоші звужує сферу непрямого оподаткування і скорочує надходження коштів до бюджету.

Фіскальна теорія свідчить, що оподаткування всіх товарів за єдиною ставкою ПДВ зводить до мінімуму різного роду деформації.

Податку на додану вартість з диференційованими ставками притаманні недоліки:

- відсутність нейтральності;
- товари та послуги, які обкладають податком за різними ставками, не мають чіткої класифікації;
- розбіжність в ставках призводить до ухилення від оподаткування;
- знижені ставки поширюють податкову знижку і на споживачів з високими доходами [Рева].



Європейські країни мають досвід застосування диференційованих ставок ПДВ, але висновки багатьох фінансових експертів підтверджують доцільність застосування єдиної ставки ПДВ. Саме в цьому напрямку передбачається процес гармонізації податку в ЄС.

Акциз, як і будь-який інший податок, поряд з фіскальною функцією, має регулююче значення. Регулююча функція акцизу проявляється у декількох напрямках, серед них: вплив на структуру та обсяги виробництва і споживання підакцизних товарів, регулювання рентабельності виробництва підакцизних товарів і ін.

Правила застосування акцизного податку в Податковому кодексі розроблені на основі попереднього законодавства про акцизний збір, при цьому розширено перелік платників, уточнені об'єкти оподаткування, строки сплати та ставки податку на підакцизні товари. Деякі нововведення поширюються і на експортно-імпортні операції. До існуючого раніше переліку підакцизних товарів (алкогольні напої, пиво, тютюнові вироби, нафтопродукти, автомобілі легкові, кузови і причепа до них, мотоцикли) доданий скраплений газ. Переглянуті у бік збільшення ставки податку. Найвищими темпами зростали ставки акцизу на бензин – в 1,5 рази.

Звільняються від акцизного оподаткування такі операції у сфері зовнішньоекономічної діяльності [ПКУ]:

- експорт підакцизних товарів;
- ввезення на митну територію України раніше експортованих підакцизних товарів, в яких виявлено недоліки, для їх повернення експортеру без подальшої реалізації в Україні;
- ввезення або реалізація вітчизняних підакцизних товарів, які використовуються як сировина для виробництва інших підакцизних товарів;
- ввезення фізичними особами на митну територію України підакцизних товарів в обсягах, що не перевищують норм безмитного ввезення, встановлених законом;

реалізація безпосередньо вітчизняними виробниками алкогольних напоїв і тютюнових виробів магазинам безмитної торгівлі;

- ввезення підакцизних товарів, призначених для офіційного користування дипломатичними представництвами іноземних держав та ін.

Трансформації в митно-тарифному регулюванні не пов'язані з прийняттям податкового кодексу, вони обумовлені, насамперед, членством України в СОТ. Фіскальні наслідки цього рішення не можна назвати непередбачуваними, але їх негативний ефект, посилений зниженням обсягів експортно-імпортних операцій в останні роки, що позначилося не лише на надходженнях мита до бюджету, але і на зниженні частки митних платежів в структурі державного бюджету (рис. ??? зробити).



**Рис. Частка митних платежів у доходах Державного бюджету України у 2006-2013 рр.<sup>1</sup>**

<sup>1</sup> Складено автором за [Рева, с. 397; Держказнач].

Перший досвід митного регулювання в умовах членства України в СОТ свідчить, що внутрішньоекономічні умови поліпшуються для одних секторів економіки і погіршуються для інших. Вступ до СОТ зумовив зниження

тарифних обмежень для ввезення товарів на внутрішній ринок, що підсилило конкуренцію, яку не всі вітчизняні підприємства здатні витримати. Однак членство в СОТ не позбавляє країну певних інструментів захисту внутрішнього ринку.

## **Висновки до розділу 2**

Проаналізовано механізм справляння окремих непрямих податків (ПДВ, акцизного податку та мита) і виявлено окремі його недоліки. Щодо ПДВ, то найбільш проблемними питаннями залишаються: 1) необхідність зниження ставки податку на додану вартість; 2) високі витрати на адміністрування; 3) недоліки у механізмі відшкодування ПДВ експортерам; 4) високий рівень «фінансових махінацій» серед платників ПДВ, що призводить до розширення тіньового сектору економіки.

Виявлено окремі недоліки і в механізмі адміністрування акцизного податку. Так, враховуючи його природу, як непрямого податку, необхідно внести зміни в частині включення обов'язку сплати податку особами, що реалізують конфісковані підакцизні товари, а також визнати тими, що не підлягають оподаткуванню, операції з втрачених підакцизних товарів. Також, потребують певних доопрацювань норми, що регулюють порядок притягнення до відповідальності осіб, що порушили умови розміщення підакцизних товарів у окремих митних режимах.

Аналіз фіскального значення податків на споживання дозволив констатувати їх високу частку у доходах бюджету України. Так, у 2013 році частка непрямих податків у доходах Державного бюджету становила більше шістдесяти відсотків. Зазначимо, що найбільш фіскальнозначимим є податок на додану вартість.

Разом з тим, ПДВ, виконуючи суто фіскальні функції, одночасно економічно впливає на важливі макроекономічні показники: виступає як дефлятор, скорочує обсяги споживання, потенційно створює можливість зниження рентабельності майбутніх інвестицій. Одночасно зростання податкових надходжень зменшує бюджетний дефіцит, скорочує потребу в державних позиках, сприяє зниженню рівня відсотка і цим стимулює інвестування.

Отже, слід знайти компроміс між фіскальним та регулюючим значенням податків на споживання. Не зважаючи на те, що непрямі податки приносять у бюджет чимало коштів, механізм їх сплати має чимало суперечностей, від яких потерпають і бюджет, і суб'єкти господарювання і споживачі-громадяни.

## РОЗДІЛ 3

### НАПРЯМИ УДОСКОНАЛЕННЯ ПОДАТКІВ НА СПОЖИВАННЯ В УКРАЇНІ

#### **3.1. Проблеми адаптації нормативного підґрунтя непрямого оподаткування в Україні до законодавства Європейського Союзу**

Відповідно до Угоди між Європейським Союзом (ЄС) і Україною зближення законодавства України та ЄС є найважливішою умовою посилення економічних зв'язків між країнами. Згідно програми інтеграції України в ЄС пріоритетність співпраці України з окремими державами-членами ЄС викликана тим, що дане зближення буде визначати спрямованість економічного прогресу і політичну стабільність в регіоні у довгостроковій перспективі. Тісне співробітництво України та ЄС дозволить забезпечити в Україні сприятливий клімат для внутрішніх і зовнішніх інвестицій, вільний рух капіталу, поліпшити умови захисту інвестицій. Україна взяла на себе зобов'язання з приведення українського законодавства у відповідність до законодавства ЄС.

Однчасне використання у Державах ЄС таких форм досягнення когерентності, як зближення, уніфікація і гармонізація, дозволили ефективно поєднувати національний податковий суверенітет і наднаціональні інтереси [Вавилова М. Некоторые налоговые проблемы СНГ и ЕС / М. Вавилова // Мировая экономика и международные отношения. – 2007. – № 6. – с. 62–65., с. 62 ]. Зближення є найбільш м'якою формою правового впливу на сформовані системи. Воно здійснюється через узгодження загальних підходів і

концепцій, спільну розробку правових принципів і окремих рішень, забезпечення їх взаємної відповідності. На відміну від зближення уніфікація – це вже кардинальна міра. Вона передбачає обов'язкову однаковість юридичних норм і правил. Гармонізація – це вироблення загального курсу держав у визначеній сфері правовідносин на відповідному етапі інтеграції. Вона передбачає узгодженість правового регулювання, синхронність і послідовність прийняття актів, пріоритетність міжнародних договорів і угод над національним законодавством. У податковій сфері передбачається збереження самобутності національних систем [там же вав, с. 62, 63].

У чинному законодавстві України використовуються терміни «адаптація» і «зближення» [ЗУ]. Протягом останніх десяти років спостерігається підвищений інтересу вчених до проблем, присвячених адаптації, зближення і гармонізації податкового законодавства України до податкового законодавства ЄС.

Закон України «Про Загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 р. № 1629-IV// Відомості Верховної Ради України. – 2004. – № 29. – Ст. 367.

В Україні також як і в податковому законодавстві ЄС за способом стягнення розрізняють прямі і непрямі податки. Прямі податки стягуються безпосередньо з майна або доходів платника податків. До прямих податків відносяться : прибутковий податок, податок на прибуток корпорацій, податок на операції з цінними паперами, земельний податок, податок на майно, податок на спадщину та інші. Непрямі податки включаються до ціни товарів і послуг. Залежно від об'єктів оподаткування непрямі податки поділяються на непрямі індивідуальні, якими обкладаються чітко визначені групи товарів; непрямі універсальні, якими обкладаються в основному всі товари і послуги; фіскальні монополії, якими обкладаються всі товари, виробництво і реалізація яких зосереджені в державних структурах; митні податки, якими обкладаються товари та послуги при здійсненні експортно-імпортних операцій □.

Пономаренко Д.В. Сравнительный анализ налоговой политики Украины и европейского союза в сфере косвенного налогообложения / Д.В. Пономаренко // Вісник економічної науки України. – 2011. – № 1 (19). – С. 120-128.

На сьогоднішній день податкова система України не може бути віднесена до числа інститутів, що створюють сприятливі умови для економічного

зростання. Як зазначає А. Соколовська, не дивлячись на те, що в європейських країнах з розвинутою ринковою економікою співвідношення між податковим навантаженням на споживання, працю і капітал аналогічно тому, яке має місце в Україні, все ж ці багаті країни з великим економічним потенціалом, мають можливість поступитися економічною ефективністю заради справедливості в розподілі доходів. Саме тому у процесі реформування податкової системи України, на думку А. Соколовської, пріоритетним є зниження податкового навантаження на капітал [сок, с. 81].

Соколовська А. М. Податкова політика в Україні у контексті її впливу на розвиток економіки / А. М. Соколовська // *Фінанси України*. – 2010. – № 9. – С. 65-81.

Що стосується використання непрямих податків у розвинених країнах і в країнах, що розвиваються, то податкові системи цих країн істотно різняться. Податкові системи багатьох європейських країн віддають перевагу універсальним непрямим податкам, переважно податку на додану вартість (ПДВ). Це пов'язано з тим, що ПДВ має більш широкую базу оподаткування і є більш нейтральним з точки зору впливу на процес прийняття економічних рішень щодо інвестицій і споживання. Збільшення мобільності капіталу та загострення міжнародної податкової конкуренції в сфері прямого оподаткування поступово підвищили фіскальне значення непрямих податків [педь, с. 90 ].

Педь І. В. Специфічні непрямі податки в національних податкових системах країн світу / І. В. Педь // *Зовнішня торгівля: право та економіка*. – 2007. – № 9(4). – С. 85-90.

Адаптація податкового законодавства України до законодавства ЄС – тривалий і поступовий процес, що вимагає вивчення чинного податкового законодавства в країнах ЄС, проведення порівняльного аналізу з метою створення умов для рівноправного партнерства України з ЄС, поліпшення умов діяльності іноземних компаній в Україні та створення сприятливого інвестиційного клімату.

Зближення податкового законодавства України та законодавства ЄС у сфері непрямого оподаткування покликане не тільки погодити умови стягнення

і ставки непрямих податків з діючими в ЄС, а й сприяти впровадженню рівноправного режиму вільної торгівлі між Україною та ЄС.

Питання дослідження та аналізу розвитку податкової політики України в сфері непрямого оподаткування з метою її адаптації до податкової політики ЄС особливо актуальні в даний час і потребують подальшого поглибленого вивчення. В умовах фінансової кризи зближення податкового законодавства України та ЄС дозволить створити в Україні сприятливий інвестиційний клімат і залучити іноземні інвестиції в економіку.

Як вже згадувалося вище, суть непрямого оподаткування полягає в тому, що остаточним платником непрямих податків є споживач товару. Прихильниками непрямого оподаткування були А. Сміт і Д. Рікардо, які обґрунтовували його через ідею добровільності. Ця ідея ґрунтується на тому, що непрямі податки менш обтяжливі, ніж прямі, тому що їх легко уникнути шляхом непридбання покупцем оподаткованого товару. Французький економіст, основоположник школи фізіократів Франсуа Кене вважав, що важливо не тільки знати, яку частину щорічно створюваних багатств обкладати податками, але не менш важливо знайти таку форму оподаткування, яка була б найменш обтяжливою для нації [Франсуа Кенэ о налоговой политике и налогообложении / В. М. Ким // Финансы. – 2009. – № 5. – С. 45-47., с. 46]. Важливо відзначити, що ідея меншої обтяжливості непрямих податків не знайшла свого підтвердження в США. У цій країні величезна роль належить громадській думці, налаштованій проти непрямого оподаткування як більш несправедливого в порівнянні з прямим оподаткуванням (оскільки розмір непрямого оподаткування не залежить ні від доходу, ні від майна). Тому протягом ХХ ст. в США непрямі податки становили 1/3 зібраних податків, а прямі податки – 2/3 [Никитин С. М. Налогообложение в развитых странах / С. М. Никитин, Е. С. Глазова // Финансовый менеджмент. - 2007. - № 4. - С. 82-92., с. 84].

Питома вага податку на додану вартість є найбільшою серед податкових надходженнях від податків на споживання, причому з початку 2000-х рр. вона постійно зростає. І хоч частка ПДВ є найбільшою у загальному рівні податків на споживання, питома вага інших податків теж є суттєвою та коливається з



28,6 % (Швеція) та 32,2 % (Естонія) до 45,6 % (Люксембург) й 43 % в Угорщині та Мальті [педь, с. 148].

Педь І. В. Тенденції розвитку Європейського Союзу в податковій сфері в умовах інтеграції / І. В. Педь, О. Ю. Гусак // Зовнішня торгівля: право та економіка. — 2007.- № 6.- С. 144-152.

Діюча величина ставки ПДВ в Україні (20 %) є досить прийнятною в порівнянні з величиною ставок цього податку в країнах ЄС. У той же час важливо відзначити, що в умовах України стягування ПДВ має свої особливості. За даними Міністерства фінансів України надходження ПДВ до Державного бюджету України збільшилася з 12,6 млрд. грн. в 2003 р. до 181,7 млрд. грн. в 2013 р. або з 22,5 % до 53,6,3 % у загальній сумі доходів Державного бюджету [Показники виконання Державного бюджету України мінфін]. При цьому важливо підкреслити, що надходження від ПДВ в основному зросли за рахунок ПДВ, що стягується з ввезених на територію України товарів з 9,5 млрд. грн. в 2003 р. до 96,2 млрд. грн. в 2013 р. (у 10,1 рази) або з 16,9 % до 34,9 % у загальній сумі доходів Державного бюджету [там ж]. Безумовно, суттєвим чинником, що визначив динаміку аналізованого показника є обсяги та митна вартість імпортованих нафти і газу, які за аналізований період часу неухильно зростали.

Щодо ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг), то його величина зросла з 3,1 млрд. грн. в 2003 р. до 85,4 млрд. грн. в 2013 р. (у 27,6 рази). У той же час частка надходжень ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) у загальній сумі доходів Державного бюджету в 2013 р. порівняно з 2003 р. знизилася з 5,5 % до 5,4 %. Винятком були 2005-2007 рр., Оскільки саме в цей період суми ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) становили, відповідно, 10,8 млрд. грн., 18,5 млрд. грн. і 17,7 млрд. грн. або 10,3 %, 13,9 % і 10,7 % у загальній сумі доходів Державного бюджету [комітет з питань бюджету]. **Перевірити показники**

І причина криється не в самому податку, а в середовищі, в якому він застосовується. Йдеться про низьку податкову культуру в Україні. Наявність різних схем ухилення від сплати ПДВ і призводить до зниження частки ПДВ з вироблених в Україні товарів (робіт, послуг) у загальній сумі доходів Державного бюджету. Безумовно, змінити податкову культуру шляхом

проведення податкових реформ та адаптації податкового законодавства до законодавства ЄС неможливо. Але враховувати це і вживати усіх можливих заходів для усунення корупції та підвищення податкової культури вкрай необхідно.

У країнах ЄС діють механізми співпраці у сфері непрямого оподаткування, які дозволяють його удосконалювати, перш за все, шляхом боротьби із махінаціями з ПДВ. Досягнення ЄС у цій сфері стали можливі завдяки своєчасному отриманню доказової бази і розвитку спеціальних систем обміну інформацією.

Важливо відзначити, що укладення Україною міжнародних договорів про усунення подвійного оподаткування з більшістю країн СНД, Європи, Азії, Америки, що є важливими партнерами в торговельній та інвестиційній сферах, що не дозволило збільшити надходження прямих іноземних інвестицій в Україну. Наприклад, надходження прямих іноземних інвестицій в Україну з країн ЄС протягом 2007-2013 рр.. має тенденцію до істотного зниження (рис. ??? ).

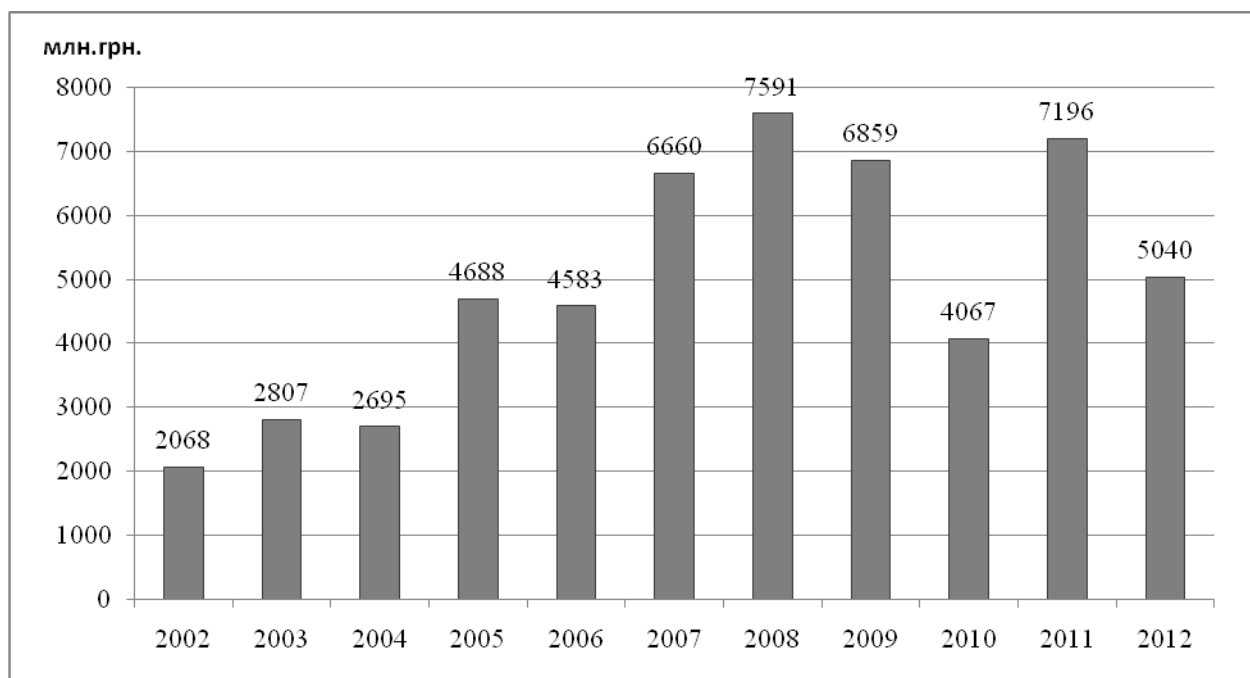


Рис. ????. Обсяги прямих іноземних інвестицій в економіку України у 2002-2012 рр., млн..грн.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Складено автором за даними джерела: [Офіційний веб-сайт Державної служби статистики України \[Електронний ресурс\]. – Режим доступу: http://www.ukrstat.gov.ua/](http://www.ukrstat.gov.ua/)

Коливальний характер обсягів інвестицій та відсутність їх сталої позитивної динаміки свідчить про недостатньо сприятливий інвестиційний клімат в Україні. Економічний і валютний союз ЄС є прикладом реальних можливостей міждержавної інтеграції з метою зміцнення своїх конкурентних позицій у світі. При цьому головною особливістю регулювання оподаткування в ЄС є відсутність загального документа аналогічного Податковому кодексу в Україні. До джерел податкового права ЄС належать: установчі акти Співтовариства, Регламенти, Директиви, Рішення, Висновки, Рекомендації, рішення Суду ЄС. Національне податкове законодавство Держав-членів не повинно порушувати положень податкового права Європейського співтовариства.

Згідно із Законом України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» адаптація українського законодавства є пріоритетним напрямом української зовнішньої політики [[Закон України «Про загальнодержавну програму адаптації законодавства України до законодавства Європейського Союзу» від 18.03.2004 № 1629-IV \(редакція від 01.10.2011\) / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України \[Електронний ресурс\]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1629-15](http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1629-15)].

У Законі визначено пріоритетні сфери адаптації. До однієї з пріоритетних сфер адаптації законодавства належать податки, включаючи прямі і непрямі. У відповідності зі ст.183 Договору про заснування ЄС (або Лісабонського договору про внесення змін до Договору про Європейський союз та Договір про заснування Європейського співтовариства від 13.12.2007 р.), відносини між ЄС та третіми країнами повинні будуватися на основі, що виключає дискримінаційний характер.

Метою адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС є не його повна гармонізація, а координація в тих сферах, де податкові відносини призводять до виникнення недобросовісної конкуренції, податкової дискримінації на внутрішньому ринку, вироблення нових принципів і

механізмів усунення подвійного оподаткування, забезпечення боротьби з податковими правопорушеннями, забезпечення вільного руху товарів, капіталів і платежів.

В ЄС врегульовані податкові питання, що стосуються створення загальної системи оподаткування материнських і дочірніх компаній; злиття, поділу та обміну акціями між компаніями, які знаходяться під юрисдикцією різних держав-членів; питання корегування прибутку пов'язаних осіб; створення більш сприятливих податкових умов для діяльності малих і середніх підприємств.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 19.02.2007 р. № 56-р. була схвалена Концепція реформування податкової системи України [концепція]. Відповідно до цієї Концепцією, з метою побудови соціально-орієнтованої, конкурентоспроможної ринкової економіки та інтеграції в ЄС, реформування податкової системи України заплановано здійснювати до 2015 р. Однією із стратегічних цілей податкової реформи, як уже зазначалося, є адаптація українського податкового законодавства до податкового законодавства ЄС. Реформування податкової системи було заплановано в кілька етапів. Перший етап – розробка та прийняття Податкового кодексу. Адаптація податкового законодавства до вимог ЄС запланована на другому етапі в 2008-2012 рр. Приведення податкової системи України у відповідність зі стандартами ЄС заплановано на третьому етапі в 2013-2015 рр.

Розпорядженням Кабінету Міністрів України від 23.12.2009 р. № 1612-р було скасовано постанову Кабінету Міністрів України від 19.02.2007 р. № 56-р і схвалено Стратегію реформування податкової системи України [12]. Метою Стратегії є проведення до 2018 р. податкової реформи, спрямованої на побудову сучасної, конкурентоспроможної, ринкової економіки, інтегрованої в ЄС. У Стратегії відзначено, що існуюче в Україні податкове законодавство характеризується відсутністю системності, що ускладнює роботу контролюючих органів, негативно відбивається на діяльності суб'єктів підприємницької діяльності і знижує інвестиційну привабливість національної економіки для іноземних інвесторів. Таким чином, існуюча податкова система

недостатньо ефективна, не забезпечує становлення ефективного конкурентного середовища та економічного зростання. Реформування податкової системи України вирішено проводити поетапно, системно, прозоро та науково обґрунтовано.

Як показує міжнародний досвід реформування податкової системи, як правило, не проходить безболісно. Україна не виняток у цьому питанні, про що свідчать протести і дебати при прийнятті Податкового кодексу України. Метою розробки Податкового кодексу було усунення суперечностей та прогалин у податковому законодавстві, сприяння адаптації податкового законодавства до законодавства ЄС.

Аналіз податкової політики ЄС показав, що хоча загальноєвропейських податків не існує, проте, існуюча податкова система ЄС створює загальні умови та принципи оподаткування. Податкове середовище всередині ЄС засноване на принципі єдиного оподаткування всіх транзакцій, що дозволяє забезпечити вільний товарообіг і запобігти дискримінації. Водночас, податкова політика ЄС передбачає самостійність національних податкових систем і не передбачає їх повної стандартизації.

Починаючи з 1967 р., в ЄС були прийняті наступні Директиви, що регулюють справляння ПДВ; Перша Директива ЄС № 67/227/ЕЕС від 11.04.1967 р. «Про гармонізацію законодавства Держав-членів щодо податку з обороту»; Друга Директива № 68/227/ЕЕС від 11.04.1967 р. і Третя Директива № 69/463/ЕЕС від 9.12.1969 р. «Про гармонізацію законодавства Держав-членів щодо податку з обороту – введення податку на додану вартість у Державах членах» ; Шоста Директива ЄС № 77/388/ЕЕС від 17.03.1977 р. «Відносно гармонізації законодавства Держав-членів стосовно податків з обороту – загальна система податку на додану вартість; єдина база оподаткування»; Восьма Директива № 79/1072/ЕЕС від 6.12.1979 р. «Про гармонізацію законодавства Держав-членів щодо податку з обороту – Положення про відшкодування податку на додану вартість нерезидентам»; Тринадцята Директива № 85/560/ЕЕС від 17.11.1986 р. «Про гармонізацію законодавства

держав-членів стосовно податків з обороту – Положення про відшкодування податку на додану вартість особам, які створені не на території Співтовариства»; Директива ЄС № 2006/112 / ЄС від 28.11.2006 р. « Про спільну систему податку на додану вартість» [Доступ до законодавства Європейського Союзу [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://eur-ex.europa.eu>].

Прийняття Шостої Директиви дозволило звільнити від оподаткування податком на додану вартість операції з імпорту та експорту товарів у межах Держав-членів ЄС. Шоста Директива була замінена Директивою № 2006/112/ЄС без істотних змін.

У кожній державі-члені ЄС платникам податків надано право зменшення податкового зобов'язання з ПДВ або його відшкодування не тільки в разі здійснення комерційної діяльності в країні реєстрації, а й при здійсненні аналогічної діяльності в іншій країні ЄС. Також право на отримання відшкодування ПДВ в країнах ЄС надано і компаніям, не зареєстрованим в ЄС. Подібний порядок оподаткування прийнятий з метою ефективної лібералізації руху грошових коштів, товарів і послуг і сприяє завершенню процесу економічної інтеграції.

Порядок відшкодування ПДВ всередині ЄС регулюється Восьмою Директивою ЄС, а іноземним компаніям – Тринадцятою Директивою ЄС. Слід зазначити, що для отримання відшкодування ПДВ всередині ЄС, компанія, зареєстрована в країні відмінній від країни, в якій купуються товари або послуги, зобов'язана відповідати таким умовам: компанія повинна обкладатися ПДВ у країні своєї реєстрації; компанія не реалізовувала товари і послуги не на території держави-члена ЄС, в якій вона планує отримати відшкодування ПДВ; компанія повинна взяти на себе зобов'язання повернути помилково отримане відшкодування.

Тринадцята Директива ЄС передбачає можливість відшкодування державами-членами ЄС ПДВ, сплаченого за товари та послуги компаніями, що не зареєстровані в країнах ЄС, але придбаних на території ЄС. Важливо підкреслити, що відповідно до вимог Тринадцятої Директиви, кожна країна-

член ЄС самостійно встановлює вимоги до осіб, які мають право на відшкодування ПДВ в даній країні. Деякі країни-члени ЄС вимагають наявності міжнародного договору з країною, що не є членом ЄС про взаємне відшкодування ПДВ. До таких країн належать Німеччина, Греція, Італія, Люксембург, Португалія. Кожна країна-член ЄС самостійно визначає перелік товарів і послуг, за якими іноземна компанія може отримати відшкодування в ЄС.

Слід відзначити особливу важливість адаптації українського законодавства до законодавства ЄС у сфері непрямого оподаткування, оскільки останнє може обмежити вільний рух товарів і послуг в межах внутрішнього ринку. Порівняльний аналіз відповідності податкового законодавства України вимогам Директиви № 2006/112/ЕС наведено в **табл. 2**.

Розділ та стаття Директиви	Вимоги законодавства ЄС	Стаття Податкового кодексу України	Вимоги українського законодавства
1	2	3	4
<b>Платники податку</b>			
Розділ III ст. 9	«Платник податку» - це будь-яка особа, яка самостійно веде будь-яку підприємницьку діяльність, якими б не були мета чи результати такої діяльності. Будь-яка діяльність виробників, торговців або осіб, які поставляють послуги, включаючи гірничу та сільськогосподарську діяльність, а також професійну діяльність, вважається «підприємницькою діяльністю». Експлуатація матеріального або нематеріального майна з метою отримання від нього доходу на постійній основі, зокрема, вважається підприємницькою діяльністю. Додатково до зазначених осіб належить, будь-яка особа, яка поставляє на нерегулярній основі новий транспортний засіб, який відвантажується або перевозиться замовникові продавцем або замовником, або від імені продавця чи замовника до місця призначення за межами території Держави-члена, але в межах території Співдружності.	Розділ V ст. 180	Для цілей оподаткування платником податку є : будь-яка особа, яка здійснює господарську діяльність та реєструється за своїм добровільним рішенням як платник податку у порядку, визначеному статтею 183 цього розділу; будь-яка особа, яка зареєстрована або підлягає реєстрації як платник податку; будь-яка особа, яка ввозить товари на митну територію України в обсягах, що підлягають оподаткуванню, та на яку покладається відповідальність за сплату податків у разі переміщення товарів через митний кордон України відповідно до Митного кодексу України .
<b>Факт виникнення податкового зобов'язання</b>			

<p>Розділ VI Глава 2 ст. 63 ст. 65 ст. 66</p>	<p>Факт виникнення податкового зобов'язання має місце, а податкове зобов'язання з ПДВ виникає тоді, коли здійснюється поставка товарів або послуг. Якщо платіж повинен бути здійснений на рахунок до поставки товарів або послуг, то податкове зобов'язання з ПДВ виникає після надходження платежу на отриману суму. На відступ від статей 63-65, Держави-члени можуть встановлювати момент виникнення податкових зобов'язань з ПДВ в один із зазначених нижче моментів за певними операціями або для певних категорій платників податку : (а) не пізніше моменту виставлення рахунку; (б) не пізніше моменту отримання платежу; (в) якщо рахунок не виставляється або виставляється в пізній термін, то протягом певного терміну від дати факту виникнення податкового зобов'язання.</p>	<p>Розділ V ст. 187</p>	<p>Датою виникнення податкових зобов'язань з постачання товарів /послуг вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що сталася раніше: а) дата зарахування коштів від покупця/замовника на банківський рахунок платника податку як оплата товарів/послуг, що підлягають поставці, а в разі постачання товарів/послуг за готівку - дата оприбуткування коштів у касі платника податку, а за відсутності такої – дата інкасації готівки у банківській установі, що обслуговує платника податку; б) дата відвантаження товарів, а при експорті товарів – дата оформлення митної декларації, що засвідчує факт перетинання митного кордону України, оформленої відповідно до вимог митного законодавства, а для послуг – дата оформлення документа, що засвідчує факт постачання послуг платником податку.</p>
<b>База оподаткування</b>			
<p>Розділ VII Глава 1 ст. 73 ст. 74 ст. 75 ст. 76 ст. 77</p>	<p>До складу бази оподаткування включається все, що становить винагороду, отриману або очікувану до отримання постачальником в обмін на поставку від замовника або третьої сторони, включаючи субсидії, безпосередньо пов'язані з ціною поставки. Якщо платник податку застосовує товари, що входять до складу активів його підприємницької діяльності, або розпоряджається ними, або якщо товари зберігаються платником податку або його правонаступниками в разі припинення ним підприємницької діяльності, що підлягає оподаткуванню, то базою оподаткування є купівельна ціна товарів або подібних товарів, або, за відсутності купівельної ціни, собівартість, визначена станом на час застосування, розпорядження або зберігання. Якщо товари входять до складу активів суб'єкта підприємницької діяльності, використовуються в приватних цілях, або послуги надаються безоплатно, базою оподаткування є повна собівартість надання послуг для платника податку. У тому, що стосується поставки товарів, що складається з їх передачі до іншої Держави-члена, базою оподаткування є купівельна ціна товарів або подібних товарів, або, за відсутності купівельної ціни, собівартість, визначена</p>	<p>Розділ V ст. 188</p>	<p>База оподаткування операцій з постачання товарів/послуг визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче звичайних цін. До складу договірної (контрактної ) вартості включаються будь-які суми коштів, вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податку безпосередньо покупцем або через будь-яку третю особу у зв'язку з компенсацією вартості товарів / послуг. База оподаткування операцій з постачання товарів, ввезених на митну територію України, визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, але не нижче митної вартості товарів. У разі, якщо постачання товарів / послуг здійснюється за регульованими цінами (тарифами), база оподаткування визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за такими цінами (тарифами). При поставці необоротних активів, у тому числі в разі їх самостійної ліквідації, переведення з виробничих у невиробничі, переведення з використання в оподатковуваних операціях для використання в неоподатковуваних, база оподаткування визначається виходячи з їх балансової вартості на момент їх постачання. У бази оподаткування враховується вартість товарів/послуг, що поставляються за будь-які грошові кошти (за виключенням</p>



<p>станом на час передачі. У зв'язку з поставкою платником податку послуг в цілях власної підприємницької діяльності базою оподаткування є ринкова вартість наданої послуги.</p>	<p>суми компенсації на покриття різниці між фактичними витратами та регульованими цінами (тарифами) у вигляді виробничої дотації з бюджету), та вартість матеріальних і нематеріальних активів, що передаються платнику податку безпосередньо отримувачем товарів/послуг або будь-якою третьою особою як компенсація вартості товарів/послуг, поставлених таким платником податку.</p>
--	--

Якщо порівняти вимоги Податкового кодексу України з вимогами законодавства ЄС до визначення поняття платника ПДВ, то можна побачити різниця, яка полягає в тому, що в ЄС платник визначений як особа, яка здійснює підприємницьку діяльність. В Україні платником ПДВ є особа, яка здійснює господарську діяльність. Якщо порівняти ці види діяльності, то законодавство України підприємництво розглядає як вид господарської діяльності. Так згідно п. 1 ст. 3 Господарського кодексу України під господарською діяльністю розуміється діяльність суб'єктів господарювання у сфері суспільного виробництва, спрямована на виготовлення та реалізацію продукції, виконання робіт чи надання послуг вартісного характеру, що мають цінову визначеність [Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV (редакція від 28.03.2014) / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/436-15>]. Відповідно до п. 2 ст. 3 зазначеного кодексу господарська діяльність, що здійснюється для досягнення економічних і соціальних результатів з метою отримання прибутку, є підприємництвом [ **Там само**]. Таким чином, поняття «господарська діяльність» в українському законодавстві є більш широким, включаючи, поряд з підприємництвом, і некомерційну господарську діяльність, тобто господарську діяльність, здійснювану без мети отримання прибутку. Більш того, підприємницька діяльність припускає обов'язкову реєстрацію фізичних та юридичних осіб як суб'єктів підприємницької діяльності. Для здійснення господарської діяльності така обов'язкова реєстрація відповідно до Податкового кодексу України не

передбачена. В ЄС до підприємницької діяльності відноситься будь-яка діяльність, якими б не були її мета чи результати. З цього випливає, що вимоги Податкового кодексу України до визначення поняття платника ПДВ в основному наближені до вимог Директиви 2006/112/ЄС. Водночас Податковий кодекс України зайво деталізує платників ПДВ, що утруднює прочитання і сприйняття вимог. Йдеться про віднесення до платників податку осіб, які ведуть облік результатів за договором про спільну діяльність без утворення юридичної особи, керуючих майном, що здійснюють окремий податковий облік з ПДВ господарських операцій, пов'язаних з використанням майна, отриманого в управління за договорами управління майном та інших, передбачених п. 4-7 ст. 180 Податкового кодексу України [ПКУ].

Порівняння законодавства ЄС з законодавством України за фактом виникнення зобов'язань з ПДВ показує, що ідентичним є дотримання принципу першої події – або надходження грошей, або поставка товарів/послуг. Даний принцип застосовується і для операцій, здійснюваних в рамках договорів комісії, поручительства тощо [ПКУ]. З цього випливає, що нарахування податкових зобов'язань з ПДВ буде здійснюватися вже при передачі товарів посереднику на реалізацію. Водночас, як і при визначенні поняття платника ПДВ, Податковий кодекс України занадто сильно деталізує всі можливі випадки визначення місця поставки товарів і послуг та дати виникнення податкових зобов'язань. Зокрема, що стосується дати виникнення податкових зобов'язань, то Податковий кодекс України детально описує її виникнення при поставці товарів або послуг з використанням торгових автоматів, за договорами товарного кредиту, для операцій фінансової оренди (лізингу), з оплатою за рахунок бюджетних коштів, при ввезенні товарів на митну територію України, при виконанні довгострокових договорів (контрактів) і так далі. Порівняння вимог ст. 31 розділу V Директиви 2006/112/ЄС з п. 186.1 ст. 186 Податкового кодексу України до визначення місця поставки товарів показує практично повну їх ідентичність.

Що стосується місця поставки послуг, то в Податковому кодексі України викладено принципово новий підхід в порівнянні з попереднім законодавством з ПДВ. Йдеться про встановлення п. 186.2 ст. 186 Податкового кодексу України спеціальних правил для визначення місця поставки деяких послуг (місце фактичної поставки послуг, пов'язаних з рухомим та нерухомим майном, послуг у сфері культури, мистецтва, освіти, науки та інші). Для послуг з наданням майнових прав інтелектуальної власності, рекламних послуг, консультаційних, телекомунікаційних, посередницьких і деяких інших, згідно п. 186.3 ст. 186 Податкового кодексу України місцем поставки вважається місце, в якому отримувач послуг зареєстрований як суб'єкт господарювання [ПКУ]. Всі інші послуги відповідно до п. 186.4 ст. 186 Податкового кодексу України підпадають під загальне правило, а саме місцем їх поставки є місце реєстрації постачальника послуг [ПКУ]. Важливо відзначити, що прийняті новації відповідають вимогам ст. 43-50 розділу V Директиви 2006/112/ЄС до визначення місця поставки послуг [Доступ].

Порядок визначення бази оподаткування в Україні практично відповідає прийнятому в країнах ЄС. Важливо відзначити, що в законодавстві ЄС застосовується поняття ринкової вартості товарів, яке, по суті, ідентично поняттю звичайної ціни, використовуваної в законодавстві України. Так згідно зі ст. 80 глави VII Директиви 2006/112/ЄС для запобігання ухилення від оподаткування або уникнення оподаткування держави-члени можуть вживати заходів до забезпечення відповідності бази оподаткування ринковій вартості у разі поставки товарів або послуг з використанням сімейних чи інших тісних особистих зв'язків, відносин управління, власності, членства, фінансових або юридичних зв'язків, визначених державою-членом, в Податковому кодексі України, як і раніше, база оподаткування в загальному випадку не повинна бути меншою рівня звичайної ціни. Передбачені також випадки визначення бази оподаткування при постачанні товарів/послуг на рівні не нижче звичайної ціни. Наприклад, одним з таких випадків є, в тому числі поставка товарів/послуг пов'язаній з постачальником особою, суб'єкту господарювання, який не

zareestrovaniy yak platnik podatku, чи фізичній особі. У цих та в інших випадках (поставка без оплати, бартер, натуральні виплати в рахунок оплати праці фізичним особам, що перебувають у трудових відносинах з платником податку та інші) база оподаткування згідно вимог п. 189.1 ст. 189 Податкового кодексу України визначається виходячи з фактичної ціни операції, але не нижче звичайних цін [ПКУ].

У Податковому кодексі України ставка ПДВ зберігається на колишньому рівні – 20 % аж до кінця 2013 року, після чого передбачено її зниження до 17 %. Порівняльний аналіз ставок ПДВ в Державах-членах ЄС показав, що стандартні ставки ПДВ у ЄС змінюються від 16 % до 25 % (табл. ???).

Таблиця

**Ставки ПДВ в країнах-членах ЄС [пономаренко, с. 127]**

Країна-член ЄС	Ставка ПДВ, %	
	Стандартна	Знижена
Австрія	20	10-12
Бельгія	21	12 або 6
Болгарія	20	7
Великобританія	17,5	5
Венгрія	25	12
Данія	25	—
Германія	19	7
Греція	19	9 або 4,5
Ірландія	21	13,5 або 4,8
Іспанія	16	7 або 4
Італія	20	10 або 4
Республіка Кіпр	15	5
Латвія	21	10
Литва	21	9
Люксембург	15	12 або 3
Мальта	18	5
Нідерланди	19	6
Польща	22	7 або 3
Португалія	21	12 або 5
Румунія	19	9
Словакія	19	10
Словенія	20	8,5
Фінляндія	22	17 або 8
Франція	19,6	5,5

Швеція	25	12 або 6
Чехія	20	10
Естонія	20	5
<i>Середнє значення</i>	<i>20,00</i>	—

З таблиці випливає, що середня ставка ПДВ в ЄС дорівнює діючій ставці ПДВ в Україні і становить 20 %. Разом з тим, в таких країнах як Великобританія, Німеччина, Греція, Іспанія, Республіка Кіпр, Люксембург, Мальта, Нідерланди, Румунія, Словаччина та Франція ставка ПДВ нижчі, ніж в Україні. Найвища ставка ПДВ в Угорщині, Данії та Швеції (25 %). Практично у всіх країнах-членах ЄС в податковому законодавстві передбачені знижені ставки ПДВ. В українському законодавстві не передбачена можливість застосування знижених ставок до об'єкта оподаткування.

Як і в колишньому законодавстві з ПДВ Податковий кодекс України передбачає дію основних пільгових режимів з ПДВ: застосування нульової ставки за певними операціями; встановлення переліку операцій, які не є об'єктом оподаткування, і операцій, звільнених від оподаткування. При цьому перелік зазначених операцій в порівнянні з попереднім законодавством з ПДВ суттєво не змінений. Водночас, окремі операції змінили статус з операцій, що не є об'єктом оподаткування на звільнені від оподаткування, і навпаки. Наприклад, операції з безоплатної передачі у державну чи комунальну власність об'єктів усіх форм власності звільнені від оподаткування, а раніше включалися в перелік операцій, які не є об'єктом оподаткування. Важливо підкреслити, що загальним залишається наступне правило: за всіма операціями з придбання товарів/послуг, звільнених від оподаткування і тих, що не є об'єктом оподаткування, податковий кредит не формується. Якщо порівняти ці пільгові режими з режимами, встановленими в ЄС, то можна зробити висновок, що в країнах ЄС немає поняття нульової ставки, а застосовуються, як уже зазначалося, знижені ставки, які встановлюються в процентному співвідношенні до бази оподаткування і їх розмір не може бути нижче 5 %. Крім цієї пільги держави-члени звільняють від оподаткування цілий ряд

операцій. Також, законодавством ЄС не передбачена така пільга, як операції, що не є об'єктом оподаткування. Однак, законодавством ЄС передбачений спеціальний пільговий режим оподаткування для малих підприємств. При цьому граничний річний оборот операцій, що дозволяє отримати таку пільгу, диференційований і встановлений для кожної країни окремо. Наприклад, для Чехії, Угорщини, Словенії цей граничний оборот становить 35000 євро, для Естонії – 16000 євро, Латвії – 17200 євро, Литви – 29 000 євро [поном, с. 127]. Слід зазначити, що в Україні після тривалих дискусій і протестів суб'єктів малого підприємництва, збережена пільга по ПДВ для малих підприємств. У той же час в законодавстві України немає чіткості у визначенні суб'єктів малого підприємництва. Відповідно до Закону України, що регулює підприємницьку діяльність, до суб'єктів малого підприємництва відносяться підприємства, в яких середньооблікова чисельність працюючих за звітний (фінансовий) рік не перевищує п'ятдесят осіб, а обсяг валового доходу від реалізації продукції (робіт, послуг) за цей період не перевищує **сімдесят мільйонів гривень** [Закон України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів України з питань регулювання підприємницької діяльності» від 18.09.2008 № 523-VI (редакція від 19.04.2012) / Офіційний веб-сайт Верховної Ради України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/523-17>].

Введені законодавством України спеціальні режими оподаткування в загалом відповідають вимогам законодавства ЄС, хоча і встановлені з певною специфікою. Мова йде про те, що законодавство ЄС у сфері сільського господарства спрямоване на заохочення фермерів. В Україні акцент робиться в цілому на сільськогосподарське виробництво. Що стосується спеціального режиму оподаткування діяльності щодо виробів мистецтва, предметів колекціонування або антикваріату, то в цілому вимоги Податкового кодексу відповідають вимогам Директиви 2006/112/ЄС. Важливо сказати, що має місце дещо інший підхід при визначенні маржинального прибутку. У Директиві 2006/112/ЄС при його розрахунку не застосовується ринкова ціна. Що стосується спеціальної схеми для інвестиційного золота, то в Україні не передбачена спеціальна схема оподаткування для інвестиційного золота.

### **3.2. Вектори посилення фіскально-регулюючого значення непрямих податків**

Сучасна економічна ситуація в Україні зумовлює необхідність ефективності управління державними фінансами. У центрі уваги знаходиться процес оподаткування, як основна умова формування фінансово-бюджетних ресурсів держави. При цьому значної уваги потребує податок на додану вартість як один із основних бюджетоутворюючих податків. [Душкова К. М. Стан та особливості адміністрування податку на додану вартість [Електронний ресурс] / К. М. Душкова, Л. В. Черничук. - Режим доступу : <http://www.rusnauka.com>].

Впровадження таких видів непрямих податків, як податок на додану вартість і акцизний податок, передусім пов'язане з необхідністю забезпечення достатніх і стабільних доходів бюджету в умовах широкої лібералізації цін і розгортання процесів інфляції, а також є економічно виправданим. В Україні ПДВ став чинником негативних тенденцій в економіці, однак у світі це ефективний податок з обігу. Крім того, він є обов'язковим податком в ЄС. Законодавство передбачає необхідність гармонізації податкової системи з європейськими стандартами, тому ПДВ у Податковому кодексі був очікувано збережений, за винятком деяких змін у його адмініструванні. Розробники документа намагалися вирішити комплекс завдань: перекрити найпоширеніші схеми мінімізації оподаткування, вирішити проблему з відшкодуванням податку, а також знизити внутрішні ціни [Молдован О. ПДВ - тиск збільшиться, доходи ні / О. Молдован // Економічна правда . – 2011 [Електронний ресурс]. - Режим доступу : <http://www.epravda.com.ua>].

Законодавча база з податку на додану вартість хоча й має позитивні риси (досить широку базу оподаткування й адекватність дії в ринкових умовах і в умовах інфляції, що забезпечує, навіть за кризового стану економіки, стабільні надходження до бюджету), однак вимагає суттєвих змін. Тому для України, яка

сподівається увійти в майбутньому до Європейського Союзу, розроблено основні напрями визначення податку на додану вартість на базі встановлених Шостою директивою ЄС основних принципів побудови системи цього податку в західноєвропейських країнах, що дасть змогу запобігти повторенню помилок, які мали місце під час впровадження податку в цих країнах.

На нашу думку, зниження ставки ПДВ можливе, але її оптимальний розмір має бути економічно обґрунтований і підтверджений прогнозними розрахунками соціально-економічних наслідків.

Окрім того, вдосконалення системи непрямого оподаткування загалом і ПДВ зокрема повинно базуватися на вирішенні проблеми забезпечення достатніх надходжень до бюджету за рахунок збільшення обсягів виробництва і споживання, розширення обсягів інвестиційної діяльності, адже сам ПДВ не позначається на інвестиціях і не впливає на рішення щодо інвестування.

До чинників, що впливають на фіскальну ефективність такого податку, можна віднести: рівень податкової ставки; сальдо експортно-імпорتنних операцій, здатне звужувати чи розширювати податкову базу; обсяг податкових пільг, суму недоїмки, що безпосередньо впливає на розмір податкових надходжень. Встановлено, що у перспективі доцільно поступово переходити до диференційованої шкали ставок, керуючись принципом: товари першої потреби – знижена ставка, усі інші товари – стандартна ставка. Переконані, що впровадження диференційованих ставок буде ефективним, оскільки зумовить зменшення адміністративних витрат щодо обслуговування ПДВ і значно спростить механізм його дії. Щодо розміру ставок ПДВ, то це має визначатися не лише бюджетними потребами, а й реальними доходами споживачів. Зважаючи на обмеженість надходжень від прямих податків, відчутно знизити ставку ПДВ досить проблематично. Реалізувати таке можна лише надзвичайно виважено та поетапно. На користь цього свідчать і тенденції до гармонізації непрямого оподаткування та введення середньої ставки ПДВ на рівні 15% у межах формування єдиного європейського ринку. Зниження ставки ПДВ з 20% до 15% можливе за рахунок ліквідації великої кількості пільг, що розширить



базу оподаткування. Аналізуючи ситуацію з надання пільг із податку на додану вартість, зазначимо, що із загальної їх кількості в оподаткуванні ПДВ вони становлять близько 80% [].

Височанська М. Фіскальна ефективність непрямого оподаткування в Україні [Текст] / М. Височанська // Вісник Львівського національного аграрного університету, 2013. т.№ 20.- С.257-262

Однією із пропозицій щодо усунення недоліків ПДВ останнім часом була заміна його податком з продажів. Останній висувався в якості альтернативи ПДВ, тому що він традиційно вважається простим у адмініструванні податком як для держави, так і для платників податків. Однак, на думку автора, з практичної та теоретичної точок зору все виглядає не зовсім так. Не можна не визнати, що хоча податкові органи при адмініструванні ПДВ змушені контролювати значне коло платників податків, основний обсяг доходів забезпечує порівняно невелику кількість підприємств та організацій (так зазвичай найбільші платники податків дають до 80 % доходів бюджету від ПДВ). На відміну від ПДВ, податок з продажів стягується тільки на стадії кінцевого споживання. Отже, податковим органам доведеться перебудовувати свою роботу так, щоб контролювати сплату податку сотнями тисяч роздрібних торгових точок. Потенційні можливості ухилення від оподаткування, а також ризики для бюджету зростають, причому це зростання пропорційне розміру податкової ставки. При цьому, перевага ПДВ полягає в тому, що зобов'язання з його сплати стосовно кожного товару розподілені між різними платниками податків на різних етапах виробничо-комерційного циклу. У результаті навіть при ухиленні на якомусь етапі цього циклу бюджет отримує частки податку, що сплачуються на інших етапах. У випадку ж з податком з продажу ухилення від сплати одного платника податків означає втрату для бюджету всієї суми податку.

Одночасно при введенні податку з продажу виникне потреба в реформі режимів оподаткування для малого підприємництва. Справа в тому, що за логікою кінцевого споживання товари (роботи, послуги), що придбаваються

для здійснення підприємницької діяльності, слід виключати з переліку оподатковуваних благ. Але, щоб не допустити можливості використання статусу підприємця при придбанні товарів (робіт, послуг) для особистих, не пов'язаних з підприємницькою діяльністю цілей, можна організувати адміністрування даного податку для підприємців за аналогією з «експортною» схемою адміністрування ПДВ. Індивідуальні підприємці, як і інші фізичні особи, незалежно від цілей придбання товарів і послуг сплачують податок з продажу. Однак при подальшому продажі куплених товарів (робіт, послуг) кінцевому споживачеві також пред'являють до оплати цей податок. При цьому до бюджету повинна перераховуватися різниця між «вхідним» і «вихідним» податком. Якщо ж підприємці будуть продавати свою продукцію іншим підприємцям або організаціям для виробничих цілей, то вони за підсумками податкового періоду можуть розраховувати на отримання відшкодування. Така система нічим не відрізняється від системи справляння ПДВ. Не випадково у більшості країн світу податок з продажів поступово модифікувався в ПДВ. Іншими словами, введення «простого і зрозумілого» податку з продажу (тобто такого податку, який би нараховувався аналогічно до будь-якого оборотного податку – на весь обсяг реалізації, що підлягає оподаткуванню) можливе тільки зі значними витратами для платників податків. Для цього необхідно створити спеціальну систему адміністрування, яка дозволяла б розмежувати продаж одних і тих же товарів кінцевому покупцю і проміжному перепродавцю. Також потрібно встановити бар'єри для можливого каскадного ефекту, коли реалізація одного і того ж товару оподатковується кілька разів.

До недоліків заміни ПДВ на податок з продажу в умовах глобалізації світової економіки і інтеграції України до світових економічних відносин можна віднести наступний факт. Дійсно, при відсутності ПДВ не потрібно відшкодовувати ПДВ з бюджету експортерам. Однак, у цьому випадку, також неоподатковуються імпортовані товари, що в порівнянні із застосуванням ПДВ, що передбачає оподаткування експорту за нульовою ставкою, надає конкурентні переваги імпортним товарам. Звертаючись до міжнародного

досвіду, відзначимо, що в США, найбільш успішно використовують податок з продажу, який є не федеральним а місцевим. Він стягується на рівні штатів. Крім того, в структурі доходів консолідованого бюджету він грає набагато меншу роль (10,8 % в 2012 р.). Значна частина податкового тягаря перенесена в цій країні на прямі податки, зокрема на податки з індивідуальних доходів ( 27,8 % в 2012 р.).

Ставки податку з продажів за штатами варіюють в США в інтервалі 4-8%. Сумарне значення надходжень від даного податку до місцевих бюджетів в середньому за 2010-2012 рр. склали 3,9 % ВВП.

Введення податку з продажів диктує необхідність рішучої перебудови роботи податкових органів, а також вимагає тривалого перехідного і адаптаційного періоду, щоб вийти на прийнятний рівень величини податкової бази та збирання податку. При цьому прогнозувати як розрахункові надходження, так і поведінку суб'єктів ринку в цей період вкрай важко.

В даний час, коли стоїть реальна загроза економічної кризи і гостро постає питання про подолання дефіциту бюджету, необхідно звернути увагу на міжнародний досвід реформування ПДВ та оцінити всі плюси і мінуси відповідних перетворень.

Наприклад, в Греції, яка перебуває на межі дефолту, базова ставка ПДВ підвищилася до 23 %. Це було друге підвищення з весни 2011р., коли податок збільшився з 19 до 21 % в рамках жорстких економічних заходів. За оцінками економістів, чергове підвищення ставки ПДВ призведе автоматично до збільшення інфляції в Греції до 6 % (у травні 2012 р. інфляція вже досягла 5,4 %). Рядовому грецькому споживачеві даний крок уряду коштував, за різними оцінками, близько 3 млрд. євро на рік. Перше підвищення ПДВ більшість підприємств Греції компенсували за рахунок власних ресурсів, не піднімаючи цін на товари і послуги. Але друге підвищення податку спричинило подорожчання практично будь-якої продукції на грецькому ринку. Наприкінці 2009 р. бюджетний дефіцит Греції становив 13,7 % її ВВП. Сукупний борг країни перевищив позначку в 300 млрд. євро, поставивши її на

межу дефолту. У результаті Євросоюз і Міжнародний валютний фонд вирішили виділити Греції екстрений кредит на суму 110 млрд. євро, розрахований до 2013 р. В обмін на це країна різко скоротила витрати, підвищила податки, включаючи прибутковий податок і ПДВ. Загалом, вона «затягнула пояс», що викликало обурення місцевого населення. Таким чином, на невдалому досвіді Греції видно, що підвищення ставок ПДВ у період кризи не підвищує рівня бюджетних доходів, а лише підриває і без того хитку довіру населення до держави.

В Іспанії, яка аналогічно Греції знаходиться у важкому економічному становищі (практично на межі банкрутства), уряд не залишає спроб підтримати ринок нерухомості, який опинився в період кризи в глибокій депресії. На відміну від Греції в країні було прийнято рішення знизити до кінця року в два рази ПДВ при купівлі нової квартири.

Податок на додану вартість в Україні недосконалий не більше і не менше інших податків, що саме по собі повинно приводити до висновку не про його скасування, а про продовження вдосконалення податкової системи в цілому. Проблема поганого адміністрування ПДВ в підсумку пов'язана не з природою цього податку, а з якістю адміністрування в податковій системі в цілому. І в цій ситуації проста заміна одного податку іншим виглядає малопродуктивним способом вирішення реальних проблем.

Деякі експерти, посилаючись на проблеми з відшкодуванням ПДВ, роблять висновок про необхідність підвищення ефективності ставки ПДВ шляхом її зниження. Однак практика стягування податків (у тому числі і ПДВ) свідчить як раз про неможливість вирішення проблем податкового адміністрування через зниження податкових ставок. Тому перегляд податкових ставок аж ніяк не є нині ключовою проблемою підвищення ефективності податків. Це може створити додаткові проблеми не тільки в області податкової політики, оскільки загрожує нарощуванням ризиків для бюджетної системи в довгостроковій перспективі. Щодо проблеми відшкодування ПДВ, то варто зауважити, що вагомим кроком на шляху її подолання стало прийняття

Податкового кодексу України, який містить ряд позитивних нововведень (рис. ???)



**Рис. Позитивні зміни у механізмі відшкодування ПДВ [ с. 113]**

Карпенко С. П. Бюджетне відшкодування податку на додану вартість: діюча практика і проблеми / С. П. Карпенко // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. - 2011. - № 2. - С. 108-115

Варто також зауважити, що серед різних форм податкових правопорушень найпоширенішим є зміщення кримінальних інтересів недобросовісних платників податків (підприємств-експортерів), у сферу використання пільги з податку на додану вартість. Безпідставне відшкодування податку на додану вартість завдає прямих збитків державі в результаті необґрунтованого перерахування бюджетних коштів на адресу комерційних структур.

Для проведення разових угод на великі суми відшкодування ПДВ створюються фірми-одноденки. Більше половини з них не подають податкову звітність або ж представляють нульові баланси. При цьому реальні сплати до бюджету сум ПДВ не здійснюються. На жаль, прогалини у вітчизняному законодавстві часто не дозволяють адекватно покарати керівників або засновників підставних фірм. Безкарність призводить до зростання таких зловживань.

Контроль за законністю відшкодування ПДВ здійснюється постійно всіма підрозділами податкових органів. Однак ефективність цієї роботи залишається на низькому незадовільному рівні, незважаючи на підвищення кількісних і

якісних показників роботи податкових інспекцій. Основна проблема в тому, що податківці постійно борються з наслідками податкових правопорушень, а ліквідувати (або хоча б кардинально зменшити) потрібно саму причину цих зловживань.

Опортуністична (тобто така, що спрямована на досягнення корисливої цілі будь-якими методами, незважаючи на закон і мораль) політика вітчизняних підприємців може бути пояснена наступною формулою [Кирпа С.В. Роль податку на додану вартість у боротьбі з тіньовою економікою / С.В. Кирпа // Збірник наукових праць Національного університету державної податкової служби України. – 2011. – № 2. – С. 144-152, с. 145]:

$$\Delta U - PS > 0 \quad (3.1)$$

де  $\Delta U$  – очікуваний приріст прибутковості;

$P$  – вірогідність виявлення контролюючими державними органами факту ухилення від оподаткування;

$S$  – величина санкції за порушення податкового законодавства.

З цієї формули випливає, що якщо очікувана прибутковість буде більшою ніж відповідна санкція за порушення закону, то підприємець буде схильний не сплачувати податки. Ця ж формула по суті і пропонує шляхи вирішення даної проблеми. Для цього необхідно або жорсткіше карати за порушення податкового законодавства, або краще шукати і більше виявляти подібних порушень.

Теоретично все правильно, але зважаючи на рівень тіньової економіки в Україні, можна зробити висновок, що підвищити ступінь виявлення тіньових схем приховування доходів від оподаткування не так вже й просто, а враховуючи рівень корупції, можна констатувати, що виявлення порушника ще не означає адекватного його покарання.

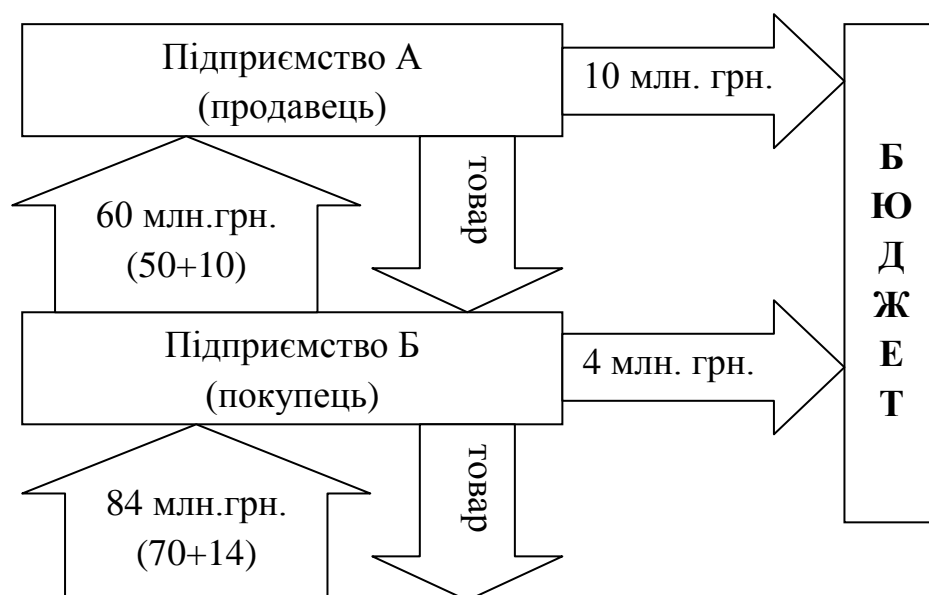
Саме через це ми пропонуємо основний акцент державного впливу на підприємців у сфері оподаткування перенести з адміністративних контрольно-каральних заходів на економічні важелі впливу. Наприклад, у Європейському Союзі, згідно статей 9.2(e) і 21.1 (a) Шостої Директиви Європейської комісії діє «Зворотній механізм нарахування зобов'язань щодо ПДВ», який також

називають «переміщенням податку». Особливість цього механізму в тому, що зобов'язання зі сплати ПДВ переміщуються від продавця товарів і послуг до їх покупця. Це дозволяє зняти проблему відшкодування ПДВ, боротися зі схемою «зникнення продавця», разом з яким «губиться» і ПДВ, що він мав заплатити.

Зворотний механізм діє в ЄС для широкого кола послуг: консультаційні, рекламні, ліцензійні, фінансові, кадрові, агентські тощо. В цих сферах здебільшого працюють численні дрібні фірми, які обслуговують великі компанії. В результаті сплата ПДВ концентрується у великих компаніях, тож число платників ПДВ значно зменшується.

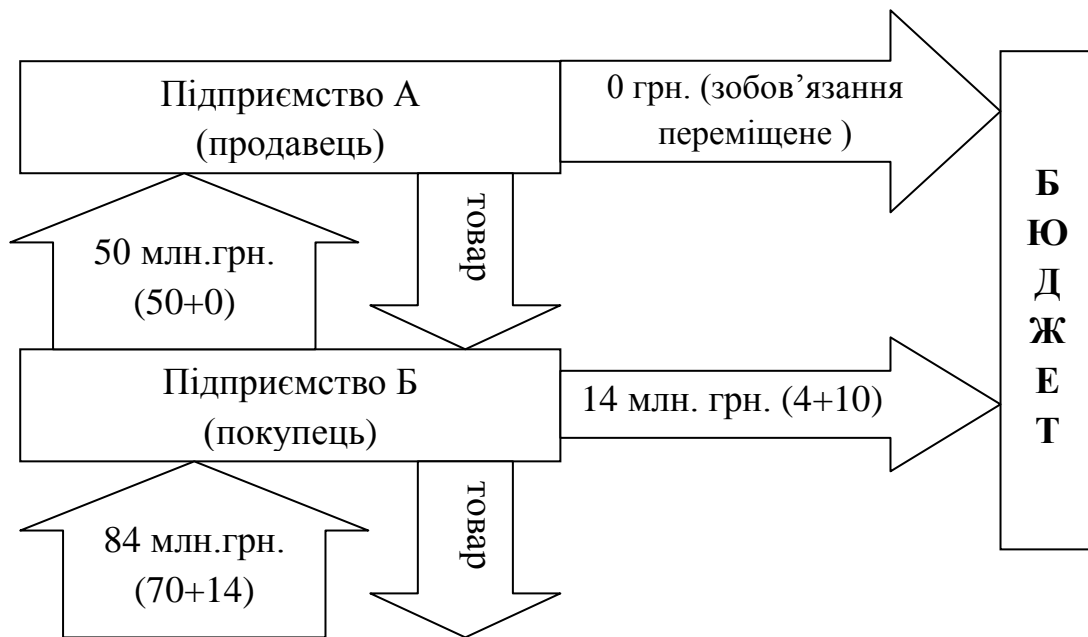
Грунтуючись на працях відомих вчених та практиків в сфері адміністрування податку на додану вартість можна запропонувати наступний приклад. Проаналізуємо як буде нараховуватись ПДВ, якщо підприємство А продає певну кількість продукції на суму 50 тис. грн. підприємству Б, яке перепродує її далі за 70 тис. грн. [???].

За традиційною схемою (рис. ???) покупець заплатить постачальнику 60 тис. грн. (50 тис. грн. ціни + 10 тис. грн. ПДВ). При цьому у продавця (у фірми А) виникне зобов'язання по вхідному ПДВ на 10 тис. грн., а у покупця (у фірми Б) виникне право на компенсацію вихідного ПДВ теж на 10 тис. грн. Після того як фірма Б здійснить подальшу реалізацію товару на 84 тис. грн. (70 тис. грн. ціни + 14 тис. грн. ПДВ) вона заплатить до бюджету 4 тис. грн. (14 тис. грн. вхідного ПДВ мінус 10 тис. грн. вихідного ПДВ).



**Рис. Традиційна схема сплати ПДВ [Кирпа, с. 146]**

За механізмом зворотної передачі зобов'язань (рис. ???) продавець отримує тільки 50 тис. грн. без ПДВ, а ПДВ (10 тис. грн.) залишиться у покупця і відповідно саме на покупця перейде зобов'язання заплатити цей ПДВ замість продавця у бюджет. У результаті покупець буде зобов'язаний заплатити до бюджету свою різницю ПДВ у 4 тис. грн. і переміщене на нього зобов'язання у 10 тис. грн. (ці гроші йому з самого початку залишили, оскільки він перераховував продавцю суму без ПДВ 50 тис. грн.).

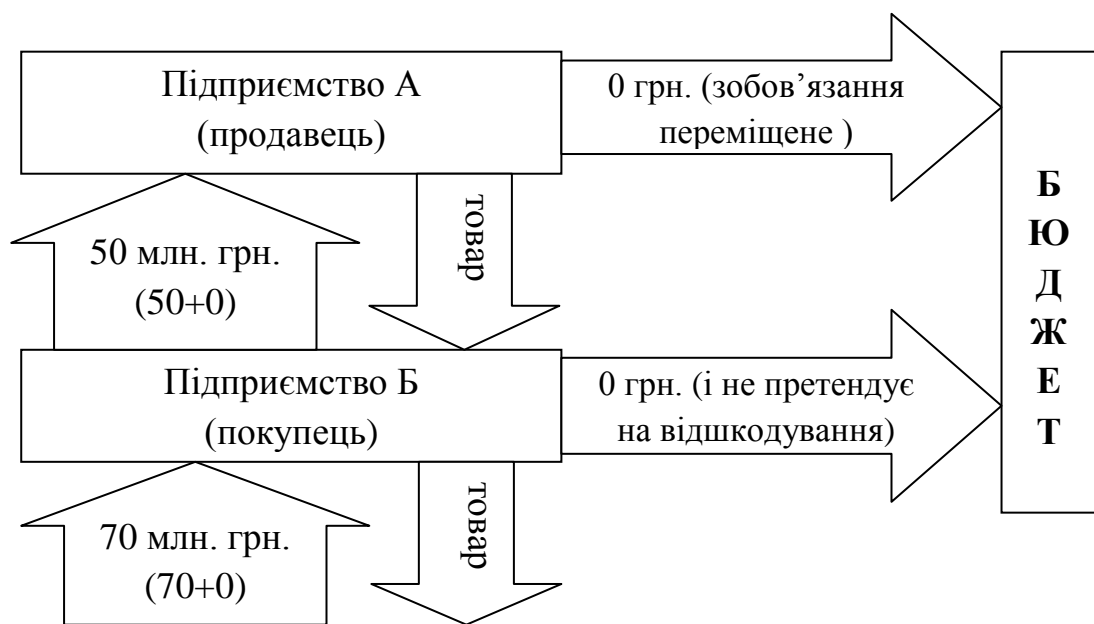


**Рис. Зворотна схема сплати ПДВ [Кирпа, с. 146]**

За механізмом зворотної передачі (рис. ???) експортер одразу залишає у себе ті 10 тис. грн., що підлягають відшкодуванню (він же коли купував товар платив не 60, а 50 тис. грн.). Тому додаткової операції відшкодування вже не потрібно. Внаслідок концентрується процес збирання ПДВ (замість двох



подрібнених перерахувань до бюджету на 10 і 4 тис. грн. робиться одне повне перерахування на 14 тис. грн.). Не загрожує і можливість ухилення від податку при протиправному зникненні підприємства-продавця. При традиційній схемі, якщо продавець (підприємство А) зненацька зникає, то з ним «випаровується» і ПДВ, який він мав сплатити. За пропонованим механізмом сума ПДВ на рахунки продавця взагалі не надходить, а залишається у покупця. Тому зникнення продавця зовсім не впливає на обсяги збирання ПДВ.



**Рис. Невідшкодування ПДВ при зворотній схемі [Кирпа, с. 146]**

Незважаючи на всі вище вказані переваги, зворотний механізм нарахування зобов'язань щодо ПДВ має один, але суттєвий недолік. Навіть те підприємство, яке перемістило всі свої зобов'язання з ПДВ іншим підприємствам, і саме нічого до бюджету не сплачує, все одно має ретельно задокументувати весь процес передачі цих зобов'язань. Це ускладнює документообіг, вимагає залучення додаткового персоналу.

Підприємство, яке реально перераховує ПДВ до бюджету, має показати і свої традиційні зобов'язання, і ті що йому передано за зворотним механізмом. Для рисунку 2 це означає, що підприємство А звітує податковим органам про те, що передало свої податкові зобов'язання підприємству Б (тобто вхідного

ПДВ не отримувало: він залишився у підприємства-покупця) і відповідно переказувати грошей до казначейства не повинно.

Підприємство Б звітує про 4 тис. грн. традиційної різниці ПДВ, яку воно повинно сплатити «за себе», і про 10 тис. грн. зворотно-нарахованого вихідного ПДВ, який воно тепер повинно заплатити за підприємство А. Ці 10 тис. грн. йому було залишено з того часу, коли підприємство Б, сплачуючи гроші за продукцію, не платило вихідний ПДВ. При цьому вказані 10 тис. грн. вихідного ПДВ одночасно і додаються (за зворотним механізмом нарахування ПДВ) і віднімаються (за традиційним механізмом нарахування ПДВ) від зобов'язань щодо ПДВ. Тобто при розрахунку різниці ПДВ зобов'язання зменшать на 10 тис. грн., а потім – на цю ж суму збільшать згідно зворотного механізму. В результаті підприємство Б переказує до казначейства 14 тис. грн., які формуються наступним чином:  $14 = 14 - 10 + 10$ .

Така складна звітність пояснюється тим, що в нашому прикладі зворотний механізм нарахування ПДВ запроваджено лише частково і він діє одночасно з традиційною системою. Але чи потрібно ускладнювати звітність мільйонам сумлінних платників ПДВ, лише для того, щоб відсіяти декілька десятків тисяч несумлінних платників. Над цим питанням вже задумуються чиновники Європейського Союзу і саме через це відбувається, хоча й повільне, але розширення кола товарів і послуг, щодо яких використовується зворотний механізмом нарахування ПДВ.

Для розв'язання цієї проблеми можна запровадити нову всеохоплюючу систему зворотного нарахування ПДВ з одночасним суттєвим спрощенням і механізму, і звітності. В цьому контексті пропонується запровадити, так званий, механізм «ПДВ односторонньої дії», що має суттєві переваги над системою, що діє в ЄС.

Основні принципи дії цього механізму наступні [Кирпа, с. 148]:

1) ПДВ і нараховується, і стягується в повному обсязі тільки при поставках від осіб зареєстрованих як платники ПДВ особам, які не є зареєстрованими платниками ПДВ. Зареєстровані платники ПДВ – це

підприємства, а особи, що не є зареєстрованими платниками ПДВ - це населення та дрібні фірми.

2) Для всіх операцій між зареєстрованими платниками ПДВ, цей податок не нараховується, не сплачується і не обліковується.

Для рис. 2 це означає, що при всіх операціях між підприємствами А і Б ніяких стосунків щодо ПДВ не виникає. А якщо фірма Б реалізує свою продукцію населенню, то весь вхідний ПДВ цілком іде до бюджету у сумі 14 тис. грн., без розписування подробиць, яка частка цієї суми відноситься до фірми Б, а яка до фірми А. Фірма Б просто звітує, що продала, скажімо, населенню (яке не є зареєстрованим платником ПДВ) товарів чи послуг на 84 тис. грн., куди входить в тому числі і 14 тис. грн. ПДВ. І весь цей ПДВ одразу передається до казначейства.

Крім спрощення звітності головна перевага запропонованого механізму – забезпечення безперервних щоденних надходжень ПДВ, замість чинних щомісячних надходжень. Це досягається завдяки тому, що податкове зобов'язання тепер однозначно визначається відносно кожної операції (або воно є, або – немає), а не за результатами за період. Це зокрема є додатковим фактором проти зловживань, оскільки звужується період часу між операцією і сплатою за неї до бюджету. Саме цей інтервал є вразливим для тіньових схем, коли зникає фірма, або чиняться інші протиправні дії.

Якщо порівняти запропоновані вище механізми нарахування і сплати ПДВ, то зворотний механізм перебуває ніби у проміжному, незавершеному стані відносно ПДВ односторонньої дії.

З одного боку, зворотнім механізмом скасовується фінансове подрібнення ПДВ вздовж економічного ланцюга, з іншого боку – зберігається пережиток обліку і звітування внеску кожної з фірм у сплачений ПДВ, незважаючи на те, був цей внесок явним, чи неявним; або чи повинна фірма в дійсності перераховувати якісь кошти, чи ні. За такого обліку збереглася і щомісячна сплата ПДВ. ПДВ односторонньої дії дозволяє позбавитись подрібнення не

тільки грошових, а і паперових потоків щодо ПДВ й обмежити звітність тільки тими операціями, де ПДВ дійсно стягується.

Але ПДВ односторонньої дії має крім суттєвих переваг і серйозні недоліки. Перш за все щодо визначення категорій: в механізмі ПДВ односторонньої дії використовуються однозначні юридичні категорії «зареєстрований платник ПДВ» і «особа, яка не є зареєстрованим платником ПДВ». Причому згідно принципів використання цього механізму, якраз, так звані, платники ПДВ в більшості випадків не сплачуватимуть цей податок, а платитимуть його саме особи, які не є зареєстрованими платниками ПДВ. Отже цей парадокс із термінами потрібно виправити, щоб зміст відповідав назві. Особливо зважаючи на те, що в новому вигляді цей податок буде мало схожий на попередній ПДВ, а більше уподібниться податку на споживання. Тому і категорії його платників повинні класифікуватися за ознакою кінцевого чи проміжного споживання.

Крім того, враховуючи схожість ПДВ односторонньої дії з податком на споживання, необхідно відзначити, що країни з «класичним» податком на споживання мають «головний біль» щодо визначення кінцевої мети купівлі (на особисте споживання, чи ні?). Наприклад, якщо ПДВ стягується тільки при продажах від платників ПДВ неплатникам, то виникне спокуса добровільно реєструватися платником ПДВ. Така можливість передбачена Податковим Кодексом України (ст. 182), хоча дещо утруднена порівняно з попереднім Законом України «Про ПДВ». Умовою для добровільної реєстрації платника ПДВ є обсяги постачання товарів/послуг іншим платникам податку за останні 12 календарних місяців, які сукупно становлять не менше 50% загального обсягу постачання [ПКУ].

Отже, при застосуванні пропонованої системи, платників ПДВ стане значно більше, а як саме вони використовуватимуть придбаний без сплати ПДВ товар ніхто точно не визначить. Але безсумнівно, що значна частина такого товару використовуватиметься саме на особисте споживання працівників підприємств, їх сімей, родичів та знайомих. Враховуючи менталітет наших

громадян можна навіть припустити, що дехто зробить на цьому нелегальний бізнес. А отже тіньова економіка від цього може лише розширитися в масштабах. Тому на сучасному етапі розвитку національної економіки введення ПДВ односторонньої дії є неактуальним і можливо навіть шкідливим. Але з часом, з розвитком інформаційних технологій, поширеністю безготівкових розрахунків, переважним використанням електронних грошей ця ідея стовідсотково може бути використана.

Тому зараз для зменшення обсягів тіньової економіки автор рекомендує запровадити зворотній механізм нарахування ПДВ, який добре зарекомендував себе в Європейському Союзі. Проблему додаткових обсягів звітності, яка при цьому обов'язково виникне, можна вирішити з допомогою сучасної комп'ютерної техніки та нових інформаційних технологій, а також підвищуючи ефективність роботи персоналу податкових органів, яка є чи не найчисельнішою у світі в розрахунку на душу населення.

Як ми уже наголошували зворотний механізм нарахування ПДВ діє в Європейському Союзі для широкого кола послуг і товарів, при операціях з якими найчастіше зустрічається шахрайство зі сплатою ПДВ. А тому розширення використання цього механізму європейські країни здійснюють, залучаючи до цього процесу все нові види послуг і товарів.

Отже, непрямі податки мають досить багато переваг, тому використання їх цілком доцільне. Поряд із позитивом у справлянні непрямих податків вони мають і низку суттєвих недоліків. Основним з-поміж них є те, що їх сплата не залежить від розміру доходів платників. Оскільки рівень споживання має певний мінімум, питома вага цих податків у доходах громадян тим вища, чим нижчий рівень доходів. Високий рівень оподаткування акцизним податком відлякує покупців підакцизних товарів, а застосування в різних країнах світу різних ставок акцизного податку на підакцизну продукцію відображає рівень впливу кожної окремої держави на поведінку громадян. Особливо це базується на політиці держави у сферах охорони здоров'я та енергетики. Питання захисту навколишнього середовища сьогодні також зараховане до пріоритетних питань

у діях урядів більшості країн, тому вони часто застосовують високі ставки податків на паливо [Височанська].

Отже, зважаючи на вищевикладене основними напрямками вдосконалення непрямого оподаткування фіскальної системи мають стати:

- зменшення податкового тиску на виробників;
- розширення бази оподаткування через розроблення податкових важелів для стимулювання розвитку підприємництва;
- перспективне поетапне зниження ставки податку на додану вартість спочатку до 19, а потім до 17%;
- вдосконалення механізмів обчислення і стягнення непрямих податків; зменшення сумарного податкового навантаження на виробників підакцизних товарів;
- створення умов для більш рівномірного розподілу податкового навантаження на окремі групи виробників (наприклад, сільськогосподарських товаровиробників);
- стабілізація податкового законодавства за рахунок формування бюджету на основі попередніх законодавчих проектів.

### **Висновки до розділу 3**

До напрямів реформування системи непрямого оподаткування в Україні віднесено наступні:

1) Упорядкування і подальше спрощення процесу отримання відшкодування ПДВ в умовах застосування нульової ставки та інших випадках.

2) Систематизація різних положень Податкового кодексу в частині ПДВ і усунення наявних внутрішніх протиріч. У країнах, що використовують ПДВ, для більшості платників податків, які не здійснюють складних операцій, цей податок є одним з найпростіших в обчисленні та сплаті. Слід прагнути до того, щоб так було і в Україні. Для цього треба зробити низку кроків:

- змінити правила оформлення рахунків-фактур;
- уніфікувати права на отримання податкових пільг з ПДВ;

- уточнити ряд формулювань податкового кодексу, які можуть бути витлумачені неоднозначно і створюють прямі проблеми як для платника податків, так і для податкових органів.

3 ) Найважливіша складова частина реформи ПДВ і всієї податкової системи – підвищення ефективності роботи контролюючих органів. Для цього необхідно :

- створити систему контролю, засновану на сучасних методах оцінки ризиків ухилення від оподаткування;

- підвищити рівень відповідальності співробітників податкових органів, розширивши їх права, в тому числі права на винесення рішення на підставі професійного судження про відповідність дій платника податків нормам податкового законодавства;

- знизити корупцію в державних органах влади та продовжити вдосконалення системи реєстрації платників податків.

3) Розширення переліку підакцизних товарів з метою посилення його ролі у перерозподілі доходів громадян та подолання майнової нерівності.

## ВИСНОВКИ

Посідаючи значне місце у структурі ВВП, податки на споживання відчутно впливають як на макроекономічні показники, так і на діяльність суб'єктів господарювання та фінансовий стан домогосподарств. Оскільки це цінові надбавки, то при надмірному рівні вони можуть більшою мірою, ніж прямі податки провокувати інфляційні процеси, негативно позначатися на споживанні та заощадженнях і таким чином стримувати економічне зростання.

Непрямі податки широко використовуються у регулюванні зовнішньоторговельних відносин, причому це стосується як податків на внутрішнє споживання (універсальні та специфічні акцизи), так і податків на зовнішню торгівлю (мита). Непрямі податки можуть негативно позначатися на конкурентоспроможності національних товаровиробників на внутрішньому та зовнішніх ринках.

У контексті сутнісних та організаційних засад оподаткування варто зазначити, що історичний розвиток податкових систем призвів до поступового розмивання чітких відмінностей між прямими та непрямими податками. Універсальні форми непрямого акцизного оподаткування – податки з обороту та на додану вартість – у зв'язку з перенесенням їх справляння зі сфери реалізації у сферу виробництва мають багато ознак прямого оподаткування, насамперед чітко визначений об'єкт оподаткування – обсяги обороту чи доданої вартості. При цьому об'єкти оподаткування частково збігаються: пряма форма – податок на прибуток (тим паче, на дохід — суму заробітної плати і прибуток, як це було на початку 50-х рр. ХХ ст. в Україні) і непряма форма – ПДВ, частину якої становить той самий прибуток. Оскільки в сучасних умовах чітко поділити прямі та непрямі податки досить складно, більш уживаною у фінансовій практиці є класифікація податків за економічним змістом об'єкта оподаткування, згідно з якою усі податки поділяються на три групи: податки на доходи, споживання і майно. З позицій форми оподаткування податки на доходи і майно належать до прямих, а на споживання – до непрямих.



Управління податками на споживання має певні переваги, які перебувають насамперед у психологічній площині. Практично кожний громадянин знає, скільки утримується податку з його доходів, але він навряд чи замислюється, скільки він їх сплачує при купівлі товарів і послуг. Це робить податки на споживання, з одного боку, певною мірою «невидимими» для їх носіїв, а з другого – забезпечує певну автоматичність їх надходження до бюджету, оскільки ухилитися від їх сплати можна, по суті, тільки відмовившись від споживання. З позицій адміністрування – це найдосконаліші податки. Проте така закономірність діє тільки за умови практичного поєднання платника і носія податку, що має місце у податку з продаж. Щодо податків з обороту та на додану вартість відбулося роз'єднання платника й носія. Платники, незважаючи на сутнісні характеристики даних податків як цінової надбавки, сприймають їх як податки на власну діяльність і тому вдаються до ухилення від їх сплати. Це обумовлює необхідність встановлення чітко налагодженої системи адміністрування та контролю, як і з податків на доходи. Наявність у механізмі ПДВ, як податку на внутрішнє споживання, сум відшкодування податку, сплаченого у вартості сировини, матеріалів та послуг, за умови реалізації на експорт, призводить до виникнення підґрунтя для податкових зловживань і махінацій, що ускладнює управління цим податком.

З'ясовано, що прийняття Податкового кодексу України є найважливішим кроком на шляху прискорення адаптації податкового законодавства України до законодавства ЄС у сфері непрямого оподаткування. Вимоги Податкового кодексу України в основному наближені до вимог законодавства ЄС щодо визначення поняття платника ПДВ, дотриманню принципу першої події за фактом виникнення зобов'язань з ПДВ, місця поставки товарів/послуг, порядку визначення бази оподаткування ПДВ, у тому числі включаючи поняття звичайної ціни (ринкової вартості товарів).

Практично у всіх країнах-членах ЄС в податковому законодавстві передбачені диференційовані (знижені) ставки ПДВ. В українському законодавстві не передбачена можливість застосування знижених ставок до

об'єкта оподаткування. Крім цього, наявність у Податковому кодексі, як і в колишньому законодавстві з ПДВ декількох пільгових режимів оподаткування (застосування нульової ставки до певних операцій; встановлення переліку операцій, що не є об'єктом оподаткування та операцій, звільнених від оподаткування) суперечить практиці ЄС. Більше того, наявність одночасно таких режимів оподаткування, як операції, що не є об'єктом оподаткування та звільнені від оподаткування часто призводить до різночитань і створення конфліктних ситуацій між платниками ПДВ та податковими органами, спори з яких завершуються в судовому порядку.

До недоліків Податкового кодексу в частині оподаткування ПДВ, можна віднести зайву деталізацію платників ПДВ, всіх можливих випадків визначення місця постачання товарів і послуг та дати виникнення податкових зобов'язань, що ускладнює читання і сприйняття вимог Податкового кодексу. Зазначені недоліки будуть стримувати процес надходження іноземних інвестицій в Україну і не дозволять істотно переламати ситуацію зниження обсягів надходжень інвестицій з країн ЄС, яка мала місце в 2008-2009 рр. Підводячи підсумок вищевикладеного, важливо зрозуміти, що імплементація Податкового кодексу повинна супроводжуватися підняттям податкової культури. Йдеться про розробку комплексу заходів, спрямованих на підвищення рівня надходжень ПДВ до державного бюджету, з метою наближення його до європейського рівня.

Результати проведеного дослідження дали підстави констатувати, що не зважаючи на значне зростання обсягів мобілізації податку на додану вартість до бюджету та підвищення питомої ваги цих надходжень у структурі доходів держави, рівень фіскальної ефективності цього податку залишається недостатнім. Причини цього полягають в існуванні невирішених проблем чинного механізму справляння ПДВ, які зумовлюють посилення його регресивності та призводять до втрат бюджетом значного обсягу доходів. Відтак, пріоритетним завданням сучасної фіскальної політики у царині адміністрування податку на додану вартість залишаються: вироблення

оптимального механізму повернення податкового кредиту з ПДВ; ліквідація схем незаконного відшкодування; чітке визначення принципів та критеріїв надання пільг; перехід до диференційованих ставок податку на додану вартість з метою посилення його регулюючої ролі і підвищення фіскальної ефективності.

Аналіз зарубіжного досвіду непрямого оподаткування в сучасних умовах засвідчив, що податки на споживання є важливою складовою частиною податкових систем більшості країн світу. У середньому по країнах ЄС їх частка у доходах бюджету становить близько 40 %.

На нашу думку, Україна повинна сміливо застосовувати успішний досвід провідних країн Європи у питаннях використання непрямих податків як дієвих факторів, що сприяють підвищенню конкурентоспроможності національної економіки. В рамках даної проблематики необхідно звернути увагу на вирішення таких запитань :

1) податкова політика в Україні повинна бути спрямована сьогодні на зменшення частки ухилянь від сплати непрямих податків. На нашу думку, для вирішення даної проблеми необхідно зменшити адміністративний тягар справляння непрямих податків;

2) досвід зарубіжних країн засвідчує високу ефективність застосування диференційованих податкових ставок ПДВ. Вважаємо, що такий підхід у сфері непрямого оподаткування зробить можливим стимулювання попиту, через який забезпечується вплив на виробництво продовольчої продукції. Така пропозиція матиме і соціальний ефект, що полягатиме у перерозподілі податкового тягаря;

3) система непрямого оподаткування потребує удосконалення і у сфері митного оподаткування. Зниження митних бар'єрів сприятиме поглибленню інтеграційних процесів, що в цілому позитивно позначиться на розвитку національної економіки. Але зниження ставок мита у відповідності з правилами ЄС матиме негативні наслідки для АПК – можливість неконтрольованого вивезення сировини за межі країни (оскільки національні виробники поки що менше орієнтовані на експорт готової продукції).

Проте, на нашу думку, при запозиченні досвіду у сфер непрямого оподаткування необхідно зважати на реалії суспільного та державного життя в Україні, а також враховувати конкретні обставини, географічне положення, культуру і традиції, наявність ресурсів і загальний рівень розвитку кожної окремої країни.