

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ УКРАЇНИ

Київський державний економічний університет

На правах рукопису

КРИСОВАТИЙ АНДРІЙ ІГОРОВИЧ

НЕПРЯМІ ПОДАТКИ В УКРАЇНІ: ТЕОРІЯ І ПРАКТИКА

Спеціальність 08.04.02 - державні фінанси і податки

ДИСЕРТАЦІЯ

на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Науковий керівник:

Заслужений діяч науки
України, доктор економічних наук, професор
Федосов В. М.

~~Київ 1995~~

1994

ЗМІСТ

РОЗДІЛ I: ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОСЕРЕДНЬОГО ОПОДАТКУВАННЯ

- 1.1. Суспільно-економічна суть податків
- 1.2. Еволюція теоретичних уявлень про непрямі податки
- 1.3. В історії розвитку посередніх податків

РОЗДІЛ II: МЕХАНІЗМ ФУНКЦІЮВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

- 2.1. Податок на додану вартість: досягнення та проблеми
- 2.2. Акцизний збір та мито, як фактори взаємодії фіскалу і ринку
- 2.3. Ухилення від сплати податків і фіскальний контроль

РОЗДІЛ III. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

- 3.1. Світовий досвід посереднього оподаткування і можливості його використання в Україні
- 3.2. Критерії оптимізації розвитку непрямих податків

ВСТУП

Подальшу структурну перебудову народного господарства та перехід до загальноприйнятих у світі ринкових методів господарювання неможливо представити без широкого та глибокого дослідження аспектів, пов'язаних із втручанням держави в соціально-економічне життя. Істотною стороною цього процесу виступає підвищений інтерес до проблем податкового регулювання в країні. Податки в умовах переходу до ринкової економіки повинні використовуватись не тільки як джерело одержання доходів бюджету, але і як важливий фінансовий інструмент державного управління економікою. В цих умовах особливої актуальності набувають дослідження теоретичних підвалин посереднього оподаткування. P Адже за часів Радянської влади дана форма оподаткування розглядалась як дуже регресивна: весь тягар по сплаті непрямих податків, згідно постулатів марксистсько-ленінської теорії, повністю лягав на плечі широких верств населення. Навіть податок з обороту (в загальноприйнятій термінології рахується як один з видів універсального акцизу), що функціонував в Україні до 1992 року, називався в нас на податком, а не таким, а частиною вартості національного доходу.

Все це з одного боку різко підвищує роль та значення непрямих податків, з допомогою яких в перехідний період перерозподіляється значна частина вартості національного продукту і забезпечується майже половина всіх податкових надходжень до бюджету держави. З другого робить необхідним дослідження теорії та практики посереднього оподаткування в Україні.

Іх суті, проблемам запровадження та функціонування присвячені праці провідних вчених економістів нашої країни Андрущенко В. Л.,

Суторміної В. М., Федосова В. М. Вони заклали теоретичну базу вчення про непрямі податки.

Актуальність, науково-теоретична та практична значимість даної проблеми, її недостатнє вивчення та обґрунтування, необхідність накреслення напрямів розвитку непрямих податків обумовили вибір теми дисертаційного дослідження.

Предметом дослідження виступають грошові відносини, які виникають між державою з одного боку та юридичними і фізичними особами, з другого, з причини розподілу та перерозподілу частини вартості національного продукту з метою акумуляції грошових коштів у централізованому фонді держави.

Об'єктом дослідження виступають непрямі податки в Україні: процес їх встановлення, розвитку, функціонування та розбудови. Здобуття Україною політичної незалежності та повернення країни в русло загальноприйнятих процесів світового розвитку, що базуються на ринкових методах господарювання примушує нас по новому дивитися на теорію та практику оподаткування, Реформування податкової системи є важливим кроком при переході до ринку. Податки - це фінансова основа державного втручання у сферу господарських зв'язків між суб'єктами суспільно-економічних відносин; головний регулятор ринкового господарства. [Вони, і зокрема непрямі, є ефективним методом акумуляції бюджетних ресурсів, знаряддям реалізації державної політики стосовно життєдіяльності суспільства. Так у 1994 році питома вага податків у національному доході нашої держави становила 50,6%, а питома вага непрямих податків - 23,3% всього національного доходу. У Законі України "Про державний бюджет України на 1995 рік" затверджена сума доходу 1707473775 млн. крб. Із них сума непрямих податків 136561820 млн. крб. Це ще раз підтверджує, що надходження від податку на добавлену

вартість, акцизного збору та мита забезпечують половину всіх податкових надходжень. 1

Мета написання роботи полягає у висвітленні тенденцій становлення, функціонування та розвитку теорії та практики непрямих податків у перехідний період до ринкових відносин в Україні. Досягнення поставленої мети зумовило вирішення таких задач:

- визначення суспільно-економічної суті податків та дослідження їх функцій і основних елементів;
- розгляд місця та ролі непрямих податків у податковій думці і фіскальній практиці в історичному ракурсі;
- аналіз організації непрямих податків та проблеми їх функціонування в Україні;
- синтезовано-узагальнююча характеристика зарубіжного досвіду з посереднього оподаткування та можливість його використання в Україні;
- розробка напрямів оптимального розвитку непрямих податків з використанням прийомів математичного моделювання та комп'ютерної обробки інформації.

Автор у своїй роботі керувався діалектичним методом, який забезпечив дослідження всіх явищ та процесів у їх розвитку, взаємозв'язу та взаємозалежності. Для досягнення поставленої мети використовувались прийоми аналізу та синтезу, історико-логічна заправленість, прийоми групування: типізації, порівняння показників фінансово-економічних процесів та явищ, економіко-математичного моделювання та графічного представлення результатів дослідження.

В роботі над дисертацією співшукачу велику допомогу надали дослідження українських та зарубіжних економістів з проблематики податків та посереднього оподаткування. Це зокрема стосується та-

ких авторів: Андрущенко В. Л., Джордж Г., Кейнс Дж., Лассаль Ф., Ліндаль Е., Лушин О. С., Озеров І. Х., Попонова Н. А., Русакова Л. М., Савчук В. С., Сміт А., Соколов А. А., Суторміна В. Н.

Інформаційною базою дисертаційної роботи виступили законодавчі матеріали Верховної Ради та Уряду України, інструктивний матеріал Міністерства Фінансів та Міністерства економіки, статистичні дані консолідованих бюджетів України за останні роки, річних звітів та балансів, періодичні статистичні видання та інша інформація центральній і місцевих органів влади.

РОЗДІЛ I. ТЕОРЕТИЧНІ ОСНОВИ ПОСЕРЕДНЬОГО ОПОДАТКУВАННЯ

1.1. СУСПІЛЬНО-ЕКОНОМІЧНА СУТЬ ПОДАТКІВ

Кожна наука оперує визначеним кругом понять, має свої специфічні категорії, які є стислим вираженням загальних, найбільш суттєвих ознак, якостей, закономірностей і взаємозв'язків руху природи, суспільства і людського мислення. Технічні науки у своїх викладеннях технічної сторони буття використовують категорії, які відображають причинно-наслідкові зв'язки технічного світу; біологія оперує поняттями біологічного розвитку. Так само і економічна теорія користується визначеним кругом понять - економічними категоріями, які в абстрактно-теоретичній формі характеризують важливі сторони економічного життя (сукупності всіх економічних відносин).

В категоріях фінансової науки (важливої складової економічної науки) виражені суттєві ознаки і закономірності більш вузької і специфічної сфери економічних відносин суспільства, пов'язаної із розподілом, перерозподілом і споживанням частини вартості національного продукту в грошовій формі.

В фінансовій науці виділяють наступні найбільш загальні логічні поняття - податки, державний кредит, державні доходи і видатки, бюджет і фінанси. Ці фінансові категорії представляють собою широкі наукові поняття, які розкривають найбільш суттєві сторони, властивості і зв'язки реального фінансового явища [1]. Одним із важливих аспектів для розкриття суті фінансових кате-

1. В. М. Федосов "Современный капитализм и налоги" / Киев, "Вища школа", 1987 г. С. 62.

горій виступає питання про визначення їх вихідної, початкової і найбільш простої категорії, аналіз якої став би основою для характеристики всієї системи фінансових понять і категорій. В методологічному плані, на нашу думку, по даній проблемі є цінними погляди К. Маркса про те, що розвиток простих категорій приводить до виникнення їх групи як більш складного поняття, в свою чергу "із діалектичного руху груп виникає ряд, а рух рядів породжує всю систему в цілому" [1]. Цей логічний прийом дослідження в фінансовій науці був вперше використаний проф. Суторміной В. Н. для розгляду фінансів як економічної категорії [2]. Потім ці положення були розвинуті в працях проф. Федосова В. М. [3]. Ми погоджуємось з висновками цих економістів, що в сфері фінансів для визначення суті системи фінансових відносин, пов'язаних з процесом розподілу та перерозподілу частини вартості національного продукту у грошовій формі, можна виділити просту фінансову клітину - податок. Податок - універсальна вихідна категорія, яка виражає основні суттєві риси і властивості фінансів в будь-якій економічній системі ринкового типу. Не випадково, в умовах функціонування ринкової економіки податкова форма в системі фінансових відносин стає провідною. Аналіз податків, як вихідної категорії, в якій проглядаються основні суттєві риси і властивості фінансів дає правильний орієнтир для розгляду різних фінансових понять і категорій в чіткій відповідності до розвитку

1. Маркс К., Енгельс Ф. Твори, Т. 4. С. 132.
2. Сутормина В. Н. Финансы капиталистических государств. К., 1976 С. 11.
3. В. М. Федосов "Современный капитализм и налоги" / Киев, "Вища школа", 1987 г. С. 62.

економічного процесу. Із категорії "податок" можуть бути виведені інші фінансові категорії. Так, категорію "доходи бюджету" можна вивести із категорії "податки", так як доходи формуються на основі руху податків. Цим же прийомом від категорії "податок" можна перейти чи до не найскладнішої фінансової категорії - "бюджету". Це твердження ще раз доводить логічну форму розвитку від простого до складного, від абстрактного до конкретного.

З вище сказаного можна зробити висновок, що податки, як найпростіша фінансова категорія, виступають вихідним початком розвитку і пізнання фінансів. Тому дослідження податків виступає однією із важливих логічних сходинок пізнання інших фінансових категорій і системи фінансів в цілому. І від того, чи в правильному руслі ми проведемо пізнання "фінансової клітинки" буде багато в чому залежати наше уявлення про фінансову систему. Логіка нашого підходу вимагає визначити: суспільно-економічний зміст податків, як фінансової категорії та їх найбільш суттєві ознаки, функції і елементи.

Зупинимось на огляді поглядів вчених-економістів на соціально-економічну суть податків.

Чи не вперше науково-обгрунтовану характеристику податків дали представники англійської класичної політекономії в особах Адама Сміта та Давида Рікардо. Адама Сміта нерідко називають фундатором наукової податкової теорії. І з цим, на наш погляд, можна погодитися, адже він одним із перших вивів чотири найбільш загальних принципи оподаткування. Суть цих принципів полягає в наступному [1]:

-
1. Сміт А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Соцэкгиз, 1962. - С. 34.

1. Піддані держави повинні приймати участь у її підтримці у відповідності до своєї платіжної здібності, тобто пропорційно доходу, яким вони користуються під заступництвом держави. 2. Податок, який кожний платник платить, повинен бути чітко визначеним, а не довільним. Повинні бути визначені час, місце, спосіб і розмір платежу. 3. Податки повинні стягуватися у найбільш вигідний час і найбільш вигідним способом для особи, що його сплачує. 4. Кожний податок повинен бути так побудований, щоб він брав із кишень населення якомога менше понад те, що він приносить скарбниці держави.

Завершив теорію податків англійської класичної політекономії Давид Рікардо [1]. На його думку, "податки складають ту частку продукту землі та праці країни, яка надходить у розпорядження уряду; вони завжди сплачуються зрештою або з капіталу, або з доходу країни". Він чіткіше, ніж А. Сміт, визначив завдання і особливості податків і довів, що податкове регулювання повинно заохочувати нагромадження та розширення виробництва. Давид Рікардо, як і Адам Сміт, доводив необхідність звільнення капіталу від оподаткування і виступав проти непрямих податків, як таких що збільшують витрати виробництва, зменшують прибуток і скорочують споживання. Досить вагомий внесок в розвиток природи податків вніс А. Вагнер. Він один із перших заявив, що "податки, як примусові платежі окремих господарів стягуються державою частиною для покриття державних видатків, частиною для змін в розподіленні суспільного продукту"[2]. Іншими словами, Вагнер до чисто

1. Рікардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения // Соч. в : т. М.: Госполитиздат, 1941. Т.1.

2. Проф. Озеров И. Х. "Основы финансовой науки". М.: [Б. Н.], 1917. С. 42.

фіскального призначення податків додає і регулюючу направленість цих примусових платежів.

На відміну від проф. Вагнера, який визначення податків базував на моральному обов'язку особи, давати тій державі, в якій ця особа проживає, кошти для виконання покладених на державу функцій, Е. Сакс обгрунтовує податок на чисто економічних явищах. "Держава задовільняє визначені потреби особи, а особа, в свою чергу, за це сплачує їй певну суму грошових коштів у вигляді податків"[1]. Таким чином, Е. Сакс визначення податків базує на понятті обміну - між державою і фізичною чи юридичною особою.

Лоріа Уго Маццола доводив, що податки завжди розробляються і будуються тим класом, якому на даний час належить влада в державі. Тому класи, які мають владу завжди будуть оподатковувати більше класи безвладні, і тільки якщо вже нічого обкласти, або ж фіскальних надходжень не вистарчає для нормального функціонування держави, то вони волею-неволею переносять частину обов'язкових платежів на себе.

Наприкінці XIX на початку XX ст. в економічній теорії набув розвитку новий напрям - суб'єктивно-психологічний, або маржиналізм. Представники цієї школи свої теорії оподаткування будували на суб'єктивно-психологічних концепціях.

Певний внесок у розвиток теорії податків зробили представники шведської школи - Кнут Віксель і його учень - Е. Ліндаль. Е. Віксель розглядав податки не ізольовано, як це робили представники маржиналістської теорії, а як засіб фінансування державних витрат. "Я застосовую сучасну концепцію граничної корисності та

1. Проф. Озеров И. X. "Основы финансовой науки". М.: [Б. Н.], 1917.

суб'єктивної вартості до суспільних послуг і податків індивідуальних осіб на ці послуги"[1]. К. Віксель пов'язував податкові принципи з формою податкового управління, чого не зробив до нього жоден дослідник природи податків. В працях Е. Ліндаля податки розглядаються як своєрідна плата за державні суспільні послуги. Так само, як і К. Віксель, він вважав, що головною проблемою оподаткування виступає досягнення справедливості [2].

Теорія податків, вписана в концепцію добробуту та справедливості, найбільш повно розкривається в працях англійського економіста А. С. Пігу. На його думку справлення податків проходить поза ринковими відносинами і не можна використовувати в оподаткуванні поняття граничної корисності. Основний принцип, щодо податків, за А. Пігу, - принцип найменшої сукупної жертви [3].

При розкритті суті податків не можливо не зупинитися на поглядах основоположника російської фінансової науки І. Х. Оєрова. В своїй фундаментальній праці "Основи фінансової науки" він відзначає, що "податки - це обов'язкові платежі, що сплачуються підда-~~нню~~ держави для виконання покладених на неї функцій [4]. І. Х. Оєров влучно назвав реорганізацію податків переважуванням податків на другій вазі іншими важелями.

-
1. Wiksell K. A. A New Principle of Just Taxation// Classics in the Theory of Public Finance /Ed. by R. A. Musgrave & A. T. Peacock. N. V.: St. Martin's Press, 1967.
 2. Lindahl E. P. Just Taxation - A Positive Solution //Ed. by R. A. Musgrave & A. T. Peacock. N. V.: St. Martin's Press, 1967.
 3. Groves H. M. Tax Philosophers. Madison. 1974. С. - 136.
 4. Оєров И. Х. "Основы финансовой науки". М.: [Б. Н.], 1917. С.

Дальшого розвитку податкова теорія набула в поглядах представників кейнсіанської школи. Дж. Кейнс розробив принципово нову теорію податків, спрямовану на державне регулювання економіки в умовах ринкових відносин. Це регулювання здійснюється за допомогою різних економічних інструментів, в тому числі податків, які Кейнс розглядає, як "вбудовані механізми гнучкості", що амортизують кризові явища і рівномірно розподіляють податковий тягар в залежності від доходів [1].

Ідеї Дж. Кейнса дали початок новим методам теоретичного дослідження, що вписувались в концепцію "ефективного попиту". Це дозволило вмонтувати рух податків в рух макро-економічних показників.

До 70-х років ХХ століття основу більшості ринкових теорій податків склали кейнсіанські положення. Проте, в 70-ті роки розвиток виробничих відносин в країнах з ринковою економікою виявив суперечності кейнсіанських методів дослідження теорії податків та методів державного втручання. На зміну кейнсіанських та пост-кейнсіанських поглядів на суть та функції податків приходять неокласична теорія, одним із напрямів якої є неоконсерватизм. До представників цієї течії можна віднести американських економістів К. Уейденбаума, А. Бернса, Г. Стайна, У. Фелнера, Г. Уоліча, А. Леффера; англійських - К. Джоєфа, Дж. Хау, А. Селдона. На теорію податків вони дивляться з позицій скорочення "державного тягара" - податки повинні сплачувати ті особи, які одержують від держави суспільні товари та послуги". Трансферти населенню з державного бюджету мають бути формою повернення податків. Податки, які спла-

1. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Прогресс, 1978.

чують підприємці, ведуть до зростання витрат виробництва. Інфляції, зниження продуктивності праці. Тому, на думку неоконсерваторів, необхідно звільнити приватну активність та ініціативу від державного податкового тягара [1].

Найбільшу популярність в фінансовій літературі неокласиків отримала податкова концепція А. Ляффера [2]. Він обгрунтував і графічно дослідив залежність між прогресивністю оподаткування, доходами бюджету і обкладеною податками частиною національного виробництва.

Розвиток податкових теорій західної фінансової науки свідчить про тісне взаємопроникнення та взаємодоповнення неокласичних та кейнсіанських ідей. Внаслідок цього посилюються спроби інтегрувати їх у новому теоретичному напрямі, що сформувався в провідних економістів колишнього СРСР Андрущенко В. Л., Лушина С. І., Суторміної В. Н., Соколова В., Русакової І. Г., Опаріна В. М., Рязвського В., Федосова В. М., Шведової Ю. А. та ін. Перехід від марксистсько-ленінських догматичних постулатів до науково-об'єктивних основ пізнання фінансової науки дозволив їм по новому дивитися на теоретичні основи податків. З цими економістами можна погодитись, що податки являють собою обов'язкові платежі юридичних і фізичних осіб, які встановлюються для утримання державних структур і для фінансового забезпечення виконання ними функцій держави [3]. Але необхідно відмітити і те, що дані

-
1. Seldon. Federal Taxation /Selected & Ed. by M. D. Rose: West Publishing Co, 1990. - С. 49.
 2. Laffer A. Statement for the Joint Economic com, itee, May, 20. N. V. 6 1979.
 3. Федосов В. М. Податкова система України К.: Либідь, 1994. С. 11.

обов'язкові збори не мають ні елементів конкретного еквівалентного обміну, ні конкретного цільового призначення. В цьому полягає істотна відмінність податків від таких понять, як плата та відрачування.

Податки, як і фінанси, не функціонують як механістичні відносини і абстрактні категорії, а відображають певну частину суспільних відносин.

За економічним змістом податки - це фінансові відносини між державою та фізичними і юридичними особами, що виступають платниками податків, з метою перерозподілу частини вартості національного продукту та створення загальнодержавного централізованого фонду грошових засобів, необхідних державі для виконання її функцій.

Однією з основних ознак податків є те, що вони характеризуються рухом вартості від юридичних та фізичних осіб до держави.

Розкриття суспільного призначення податків, як економічної категорії, неможливе без визначення функцій цієї категорії і її суттєвих ознак. "Функції тієї чи іншої економічної категорії, - казав В. Д'яченко - це прояв її суті в дії, тобто вираження суспільного призначення даної економічної категорії" [1].

На рахунок функцій податків в економічній літературі ведеється постійна полеміка. Багато економістів вважають [2], що податки виконують дві функції: фіскальну та регулюючу. Ми підтримуємо тих економістів, які зазначають, що функції податків впли-

1. Д'яченко В. П. Товарно-денежные отношения и финансы при социализме. М., 1974 г. С. 452.

2. Федосов В. М. і ін. Податкова система України К.: Либідь, 1994. С. 11-12.

засть з функцій фінансів [1]. Фінанси виконують дві функції: розподільчу та контрольну. З розподільчої функції фінансів випливають дві функції податків: фіскальна та регулююча, адже податки виступають методом централізації частини вартості національного продукту у бюджеті на загально-суспільні потреби і засобом перерозподілу його між державою і юридичними та фізичними особами, тобто, податкам притаманні три функції:

- фіскальна;
- регулююча;
- контрольна.

Ці функції носять об'єктивний характер і існують з моменту виникнення податків. Але конкретні прояви їх рис пов'язані з умовами суспільного розвитку. Тому пошук основної функції - це хибний шлях дослідження податків, як економічної категорії.

Фіскальна функція забезпечує об'єктивні умови для утворення матеріальної основи функціонування суспільства. Якраз з її допомогою реалізується велика частина суспільного призначення податків, проявляються конкретні форми утворення грошових фондів держави, які забезпечують виконання покладених на неї функцій.

Регулююча функція закладена в сутності кожного податку, адже, як зазначалось, податки пов'язані з процесами перерозподілу частини вартості національного продукту між платниками податків та державою. Суть регулюючої функції полягає у впливі податків на різні сторони діяльності їх платників. Це вимагає, щоб податки оцінювати і характеризувати з двох принципових сторін:

1. Економічної ефективності (тобто, як податки впливають на

1. В. М. Федосов "Современный капитализм и налоги" / Киев, "Вища школа", 1987 г. С. 62.

економічний розвиток підприємництва).

2. Соціальної справедливості (як податки виступають в ролі інструменту соціального регулювання).

Використання податку як фінансового регулятора дуже складна справа, оскільки регулююча функція податків є об'єктивним явищем, а вплив податків на вище перераховані аспекти відбувається в залежності від податкової політики держави, що носить суб'єктивних характер.

Контрольна функція є виразом іманентної якості податків - забезпечувати, причому об'єктивно, можливості для проведення державного податкового контролю. Так як вона внутрішньо притаманна податкам, неподільна з ними, то само її існування, як наслідок необхідності перерозподілу частини вартості національного продукту з грошовій формі об'єктивно створює потенційні можливості для її використання як засобу контролю [1].

Податкові відносини поєднують в собі одночасно ознаки фінансового, регулюючого і контрольного характеру. Тому специфічне суспільне призначення податків знаходить своє вираження не в існуванні кожної функції окремо, а лише в їх єдності.

Дослідження суті податків нерозривно пов'язане з характеристикою понять, які прийнято називати елементами податку. До таких понять відносять: джерело, об'єкт, платник податку, масштаб вимірювання, ставка податку, податкова квота.

Елементи податку лежать в основі не лише пізнання суті податків, як фінансової категорії, але і в основі проведення державної податкової політики, через побудову механізмів стягнення

1. В. М. Федосов "Современный капитализм и налоги" / Киев, "Вища школа", 1987 г. С. 62.

податків. Тому оволодіння основами податкової теорії вимагає чіткого, всеохоплюючого і точного розуміння податкової термінології.

Об'єктом податку називаються ті явища чи предмети, внаслідок наявності яких податок сплачується (земля, виробництво, особа та ін.). Об'єкт повинен піддаватися чіткому вираженню, мати безпосереднє відношення до платника і вказувати на те, що саме оподатковується. Назва податку майже завжди походить від об'єкту оподаткування: так, податок, об'єктом якого виступає добавлена вартість, називається податком на добавлену вартість.

Суб'єктом, або платником податку називається та юридична чи фізична особа, яка безпосередньо його сплачує. Платника податку необхідно відрізнити від дійсного носія податку - особи, на яку податок падає в кінці всіх процесів перекладання.

Джерелом податку називають той фонд, із якого податок дійсно сплачується. Податок може сплачуватися із:

- 1) доходу, звідки би він не отримувався;
- 2) від капіталу, або ж з майна, коли для покриття податку доводиться витратити частину майна.

Джерело сплати податку може бути безпосередньо пов'язане з об'єктом оподаткування і може не мати відношення до об'єкта оподаткування. В першому випадку - оподаткування доходу або майна, що приносить дохід, в другому - податок на майно чи предмети, які перебувають в особистому користуванні і не приносять доходу.

Масштабом вимірювання об'єкту називається та одиниця, яка покладається в основу виміру і на основі обчислення кількості яких податок розкручується в межах даного об'єкту. Таке обчислення може відбуватись або фізичними або грошовими вимірами. Фізичний вимір більш точний; грошовий завжди

певною мірою відносний, так як носить опосередкований характер і може бути більш-менш точним тільки протягом незначного періоду часу.

Ставка податку - це законодавчо встановлений розмір податку на одиницю оподаткування. Існують два підходи до встановлення податкових ставок - універсальний та диференційований. Універсальний підхід передбачає встановлення єдиної для всіх платників ставки, диференційований - декілька. За способом побудови ставки податку поділяються на тверді і процентні. Тверді ставки встановлюються в грошовому виразі на одиницю оподаткування в натуральному обчисленні. Процентні ставки встановлюються щодо об'єкта оподаткування, який має грошовий вираз і показують, яку відсоткову долю даного об'єкта необхідно сплатити у форму податку.

Податкова квота - доля податку в доході податкоплатника. Вона може бути виражена, як в абсолютному розмірі, так і у відносному. В податковій практиці податкові квоти законодавчо не встановлюються.

Із в'яснення суті податків та єдності їх функцій витікає важливий в теоретичному плані висновок про необхідність чіткого розмежування об'єктивного існування податків з притаманними їм функціями і процесу їх використання державою в проведенні податкової політики. Прояв суті податків та їх функцій і дії - об'єктивний процес, який виражає відносини базису. Податкова ж політика, що проводиться державою через податковий механізм - використовуючи податки - це вже відносини надбудови. Даний висновок дозволяє краще зрозуміти об'єктивність категорії податок і суб'єктивність дій держави, яка проводить податкову політику.

1.2. ЕВОЛЮЦІЯ ТЕОРЕТИЧНИХ УЯВЛЕНЬ ПРО НЕПРЯМІ ПОДАТКИ

Податки, по звичайній термінології, поділяються на прямі і непрямі. Ці поняття в податковій теорії постійно протиставляються одне одному і до сьогоднішнього часу в науці не визначено чітких ознак розподілу прямих і непрямих (посередніх) податків. Наскільки існуючі класифікації незадовільні, можна судити по короткому огляду основних аспектів розподілу податків на прямі та посередні. Так, згідно самих перших визначень, прямі - це ті податки, які збираються з людей, що повинні нести їх, а посередні податки - це ті, що падають на осіб, які перекладають їх на інших. Таким було визначення Г.Якобі [1]. Але виникає запитання, податок на вино, який існував при Г.Якобі, посередній чи прямий? Якщо його сплачував імпортер, що завозив вино з метою його продажу, то згідно із цією класифікацією податок цей буде посереднім, а якщо він сплачується особою, яка ввозить вино для власного споживання, то він буде прямим [2]. Теоретики фінансової науки робили поправки в визначенні Г.Якобі. Так, Дж. Ст. Міль, називав прямими податками лише ті, які падають на осіб, відносно яких і був намір заводця, щоб вони самі цей податок несли [3].

Девовіль називає прямими податками ті, об'єкти яких - існування, володіння чи професія, тобто постійні факти, а посередні податки - це ті, де об'єктами виступають факти перервного характеру. Прямі податки падають на володіння, а посередні - на спожив-

-
1. Сегров И. Х. "Основы финансовой науки". М.: [Б. Н.], 1917. С. 43.
 2. "Труды ком. по пересмотру системы податей". Т. XXI, ч. 1 Забл.- Десятковского. М.: [Б. Н.], 1913. С. 18.
 3. Сегров И. Х. "Основы финансовой науки". М.: [Б. Н.], 1917. С. 52.

вання. Але при такій класифікації куди віднести подушний податок?

Прямі податки стягуються з допомогою іменних списків, кадастрів, а посередні при виникненні певних умов з допомогою тарифів (адміністративна класифікація) [1]. Цієї класифікації дотримувалися в кінці XIX ст. в Пруссії, Баварії, та інших країнах. Але проаналізувавши адміністративну класифікацію, податки на спадщину потрібно відносити до посередніх. Крім цього, деякі податки на споживання сплачуються періодично; тому податки на споживання необхідно було б розділити на дві групи - одна з яких підійде під категорію прямих податків, це - податок на житло, податок на прислугу, на інші предмети розкоші, а інша - під категорію посередніх податків, це - податок на спирт, тютюн та інше.

Прямі податки падають на володіння, а посередні - на споживання [2]. Але згідно цього розподілу куди віднести подушний податок? До прямих? Але тоді доведеться констатувати його, як оподаткування факту володіння собою.

Прямі податки - податки на виробництво, а посередні - на споживання [3]; знову нікуди віднести податки на спадщину та майно?

Проф. Озеров І. Х. в книзі "Основи фінансової науки" по ступені рівномірності розташовує податки наступним чином.

Згідно цієї класифікації довелося б ділити податки по горизонтальній лінії, але такий розподіл провести неможливо.

-
1. Озеров И. Х. "Основы финансовой науки". М.: [Б. Н.], 1917. С. 83.
 2. Kaldor N. An Expenditure Tax. L.: Mac Millan, 1958. С. 32.
 3. Mizelec R. Finances Publiegues. P.: Editions Sirey. 1986. С. 131.

Подушний (в грубій примітивній формі)	Оподаткування солі, хліба	Поземельний податок по кількості землі (грубо): тоді він дорівнює подушному податку, або податку на хліб
---------------------------------------	---------------------------	--

По ранго-класній	Оподаткування тютюну, спирту
------------------	------------------------------

Зв'язаний (по майновому відношенню)	Оподаткування	П П П Поземельний з оподаткуванням чистої ренти
-------------------------------------	---------------	---

Прибутковий	Оподаткування шовку, золота, дорогоцінних речей	е о м	Податок на спадщину
		м м и	Промисловий по чистому доходу
		е о с	
		л в л	
		ь и о	
		н й в	
		и и	
		й й	

Ми підтримуємо тих вчених, які вважають недопустимим представляти податки посередні і прямі по ступені регресивності оподаткування. Гарний посередній податок краще поганого прямого; не можна повсюди критикувати посередні податки, детально не розглянувши кожний податок окремо, і те, як він впливає на платника. Тому можна зробити висновок, що ступінь регресивності прямих і посередніх податків залежить від їх організації, від того ступеня розвитку на якому знаходиться їх конструкція.

Розвиток податкових форм йде не в напрямку від прямих до непрямих, а одночасно по всіх групах від грубих форм до більш вдосконалених. І завжди ступінь розвитку посередніх податків відповідає ступені розвитку прямих.

Цікаві, на нашу думку, погляди Д. Шеффе на посередні податки. Держава при оподаткуванні використовує два способи:

1) вона сама вишукує і вимірює джерело доходу і у відповідності з цим обкладає податком платника;

2) оподатковує всіх осіб, які зобов'язані платити податки, оскільки вони самі виявляють свій дохід.

Першим способом держава оподатковує середню податкоздатність особи, але не в змозі таким шляхом знайти дійсну індивідуальну: її знають лише самі податкові суб'єкти, які повинні показати державі через які-небудь видимі знаки (нагромадження і споживання доходу). Податки першої категорії називаються прямими, а інші - посередніми. Держава не може задовільнитися оподаткуванням одного лише середнього доходу: один і той же дохід не може бути однаково обкладеним. Дійсна величина його знаходиться в залежності від потреб людини. Лише в споживанні особа виявляє дохід. Прямі податки загальні для всіх, посередні, лягаючи лише на дійсний дохід, зачіпають тільки деяких, і останні повинні бути так організовані, щоб окремі платники згідно зі своїми дійсними доходами могли або обкласти себе вище, якщо їх дійсний дохід перевищує середній, або навпаки скидати з себе частину податків, якщо дійсний їх дохід нижче середнього. З вищевказаного можна зробити висновок, що пряме оподаткування - це загальний стан оподаткування, всередині якого всі оподатковуються по спільному масштабу по середній податкоздатності, непряме ж оподаткування лише модифікує це обкладання, з одних скидає податковий тягар, а на інших - пе-

рекладає. Але для того, щоб цей податковий тягар при посередньому оподаткуванні негативно не впливав на підприємців, Д. Шеффе рекомендує керуватися наступними принципами:

- не повинні підлягати оподаткуванню предмети першої необхідності;
- оподаткуванню повинні підлягати головні види споживання, причому, розмір податку повинен бути узгоджений із якістю товару;
- чим вища якість, тим вище він повинен обкладатися [1].

Показуючи місце посередніх податків в загальній системі оподаткування, зупинимось на ролі, яку виконують непрямі податки. Розглянемо з цього приводу декілька поглядів, які існують в економічній літературі.

По Г. Штейну, посередні податки - податки на дохід, який отримано від роботи в протилежність прямим податкам - податкам на капітал. "Робота, - говорить Штейн, - другий важливий фактор виробництва і дохід, що отримано від неї, так само повинен підлягати оподаткуванню як і дохід від капіталу" [2]. Але при цьому, обкладенню підлягає лише чистий дохід, який визначається вирахуванням з загального доходу витрат виробництва, тобто оподаткування праці повинно проводитись після вирахування вартості утримання робочої сили. Тобто необхідно відрахувати ті видатки, які потрібні для підтримання робочої сили. Але в оподаткуванні доходу від праці дуже важко визначити чистий дохід. Тому використовують посереднє оподаткування і обкладання безпосереднього доходу від праці переситись на предмети споживання, які непрямі вказують на чистий

1. Озеров И. Х. "Основы финансовой науки". М.: [Б. Н.], 1917. С. 43.

2. Озеров И. Х. "Основы финансовой науки". М.: [Б. Н.], 1917. С. 89.

хід.

Але не повинно існувати оподаткування там, де робота не дає доходу, а лише засоби існування. Одже, не можна обкладати ті предмети, споживання яких служить необхідною умовою підтримки робочої сили. Тільки при дотриманні цієї останньої умови виправдовується презумція, що споживання відповідає доходу. Тому ніякої мови не може бути про обкладання податками предметів харчування. Зрештою, можна обкладати спиртні напої, різного роду вина і коньяки, тютюнові вироби, а також предмети розкоші.

Серед економістів існує думка, що прямі податки - більш стійке і стійке джерело для держави, а надходженням від посередніх податків властиві коливання. Але насправді, на нашу думку, можна сказати в якій групі податків амплітуда коливання надходжень в дохід держави ширша. Надходження від прямих податків мають більш стійкий характер, якщо їх наділити розподільчим статусом з приєднанням кругової поруки. Причому стягнення їх буде з'ясуватися на системі зовнішніх ознак, наприклад, по кількості лісів чи кількості дерев. Тоді незалежно від пониження добробуту населення фіскові надходження в дохід держави будуть стабільними. Зовсім інша картина із прибутковим податком, адже на ньому відображаються всі коливання економічного положення населення.

Відзначають [1], що прямі податки знаходяться в тісній зв'язці і відповідають платіжній спроможності населення. Але, порівнявши економічний зміст прямих і посередніх податків, можна зробити висновок, що таке твердження немає під собою міцної основи. В даному аспекті все залежить від організації прямих і

непрямих податків. Візьмемо, наприклад, з одного боку подушний податок, як прямий, і податок на спирт чи акцизи на хутрові вироби, з другого. Чи можна тут визначити які податки більше чи менше відповідають платіжній спроможності населення? Все залежить від того, як організовані ці податки, що прийнято за масштаб вимірювання того чи іншого об'єкту оподаткування - чистий дохід чи інші грубі зовнішні ознаки.

При прямих податках фінансова адміністрація (як представник держави) вступає в безпосередні відносини з платниками. Серед останніх, при певних умовах, розвивається політична самосвідомість: виникають думки, на що беруть кошти, як їх витрачають. Для платників сплата таких податків очевидна.

При посередньому ж оподаткуванні не такі помітні ці сплати, так як непрямі податки зливаються з ціною товарів. Тому платникові важко визначити дійсну величину таких податків.

Аналізуючи погляди сучасних фінансистів з питань класифікації податків на прямі і непрямі, доцільно, на нашу думку, зупинитися на наступному моменті. Згідно авторитетного офіційного джерела органу Міжнародної фінансової організації "Бюлетеня по міжнародній фінансовій документації" непрямі податки визначаються як такі, що фактично сплачуються не тим платником на якого вони були початково покладені. Іншими словами, посередніми податками оподатковуються товари і послуги (мито, акцизи, податки з продажу). Згідно цього джерела, термін "непрямі податки" застосовується також по відношенню до оподаткування фонду за-

1. Bulletin For International Fiscal Documentation. - Amsterdam, 1979, т. 33, n. 1 - p. 39.

2. Самуельсон П. Економіка. Л.: Світ, 1993. С. 141.

робітної плати роботодавця, не залежно від особистого майнового стану найманих працюючих в тому випадку, коли цей податок не перекладається на найманого працюючого. Але тоді податок на перевищення фонду оплати праці, який вводився і в нас згідно цього визначення - посередній податок. Знову таки спірне питання. Адже фонд оплати праці роботодавця виступає постійним об'єктом оподаткування. Отже, згідно попередній класифікації податків по методах оцінки об'єктів, податок на перевищення фонду оплати праці виступає як прямий податок.

По ступені регресивності проводить розподіл податків і американський економіст Самуельсон П. В своїй праці "Економіка" він наводить таблицю розподілу податкових надходжень федерального уряду США (див. мал. 1).

Але як було зазначено вище, поділ податків на прямі та непрямі по ступені регресивності неможливий, адже буває і так, що ті ж і ті ж податки, в залежності від організації, можуть бути і регресивними і прогресивними.

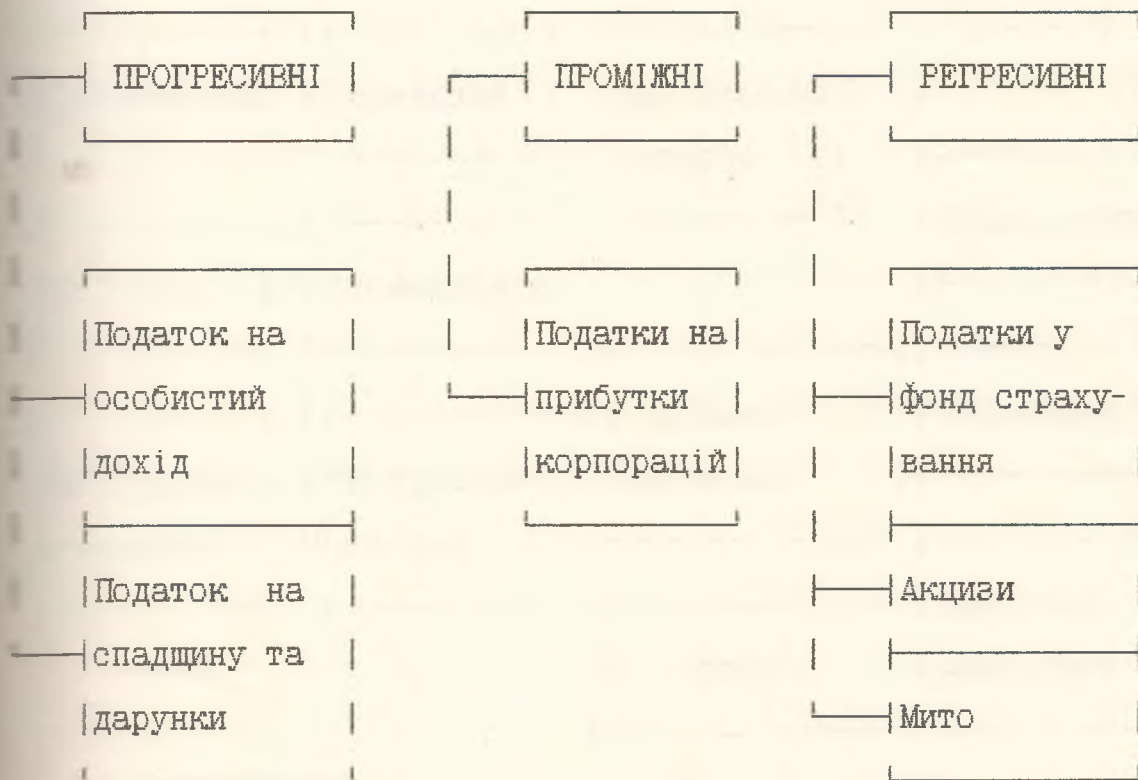
При такому різноманітному розумінні прямих і непрямих податків необхідно бути дуже обережним при визначенні ролі та місця посередніх податків в загальній системі оподаткування. Найбільш зналим, з нашого погляду, і таким, що відповідає умовам суспільного розвитку, є поділ податків за формою оподаткування на прямі та непрямі, проведений групою українських вчених (див. мал. 2) [1].

Непрямі податки встановлюються в цінах товарів і послуг, їх розмір для окремого платника визначається величиною споживання і залежить прямо від його доходів. Оскільки непрямі податки стя-

1. Федосов В. М. і ін. Податкова система України К.: Либідь, 1994.

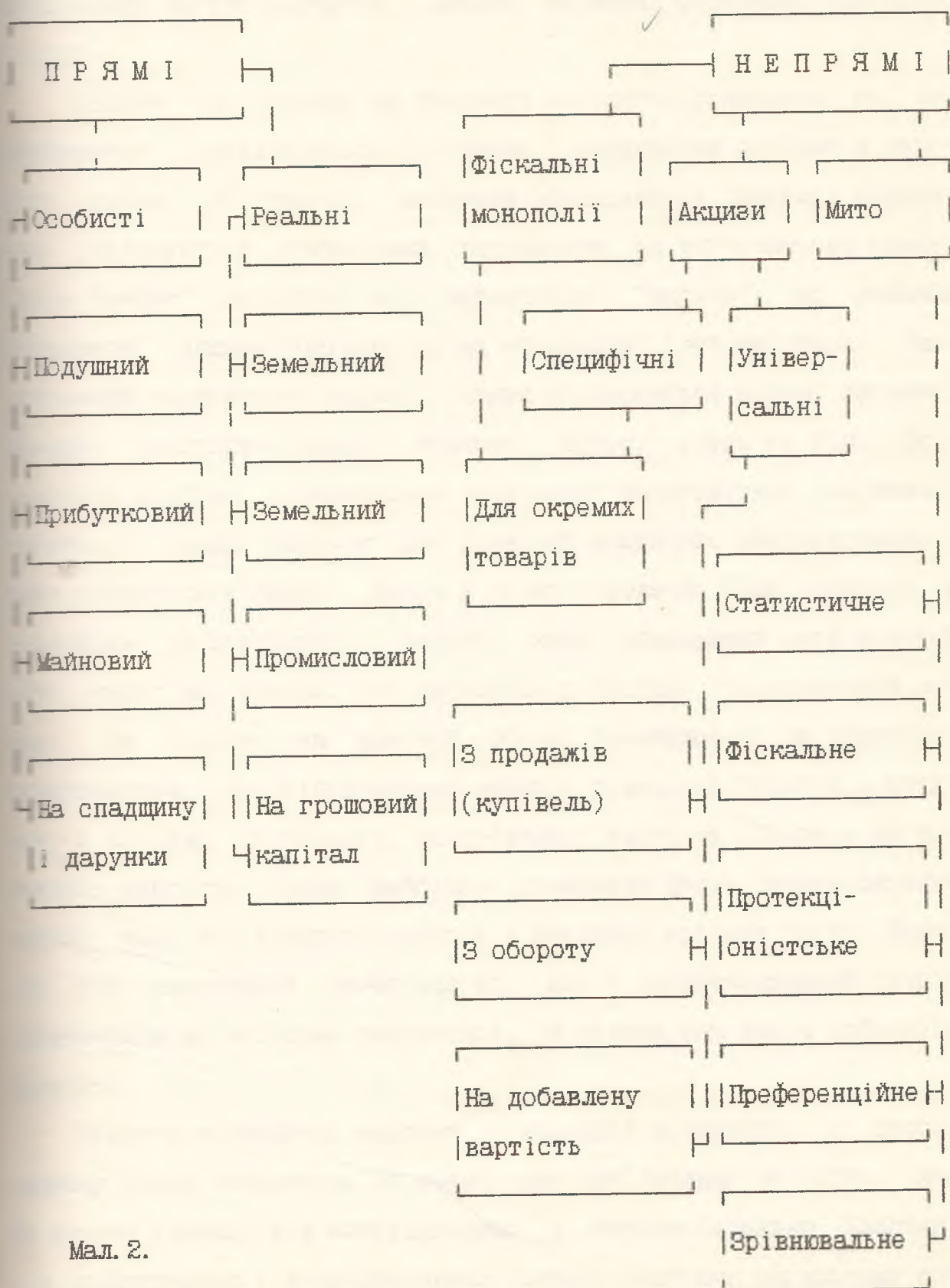
РОЗПОДІЛ ПОДАТКОВИХ НАДХОДЖЕНЬ ЗА СТУПЕНЕМ
РЕГРЕСИВНОСТІ В США

П О Д А Т К И



Мал. 1.

КЛАСИФІКАЦІЯ ПОДАТКІВ ЗА ФОРМОЮ
ОПОДАТКУВАННЯ



Мал. 2.

гуються в ціні товарів, то їхні види залежать від особливостей ціноутворення.] Конкретизуючи природу податків, відзначимо, що їх розділяють на три підгрупи: акцизи, державні фіскальні монополії і мито.

Акцизи - це податки на предмети масового споживання, які виробляються і реалізуються фізичними і юридичними особами в середині країни. Як виняток, акцизами обкладаються іноземні товари, які реалізуються приватними торговцями на внутрішньому ринку. Слово "акциз" походить від латинського "accido", що означає відсікати. Акцизи поділяються на специфічні і універсальні. Специфічними називаються акцизи, якими обкладаються окремі споживчі товари: алкогольні напої, тканини, цукор, хутра та інші. Економічний прогрес, різномірний асортимент виготовленої споживчої продукції стали гальмом для розвитку акцизного оподаткування в його специфічній формі. Вихід з цього положення було знайдено із зведенням універсального акцизу, яким обкладають весь валовий обіг, тобто всі товари, які надходять у продаж. Універсальний акциз - це податок на валовий оборот промислового чи торгового підприємства. До універсальних акцизів відносять податки з покупки, з продажу, з обороту, на добавлену вартість. Податок на добавлену вартість зараз найбільш досконала форма універсального акцизу, тому він використовується в багатьох країнах світу. Податок цей стягується багаторазово, але в оподатковуваний оборот включається не вся сума реалізації, а тільки так звана добавлена вартість.

Поняття добавленої вартості в західній літературі у теоретичному плані спирається на вчення про суб'єктивну вартість, яка визнає різниці між матеріальними і нематеріальними благами, між продуктивною і непродуктивною працею, оперуючи загальними по-

вартостями корисностей і споживчих вартостей. В статистичному підрахунку показник добавленої вартості дуже простий і зручний для фіскального аспекту - це різниця між вартістю реалізованої продукції і затратами на її виробництво.

За класичними визначеннями (додавлена вартість - це різниця між вартістю виготовленої продукції і величиною матеріальних затрат на її виробництво, залишаючи в остатку компоненти добавленої вартості - прибуток, заробітня плата, різного роду проценти.) (А податок, яким обкладаються ці компоненти в сукупності носить назву податку на додану вартість.) На думку американських економістів Поля Самуельсона і Вільяма Нордхауга, в яких ми запозичили ці визначення, податок на додану вартість іншими словами можна назвати загальнодержавним податком з продаж [1].

Необхідно відмітити і те, що податок на додану вартість - це гібридна, змішана форма податку. Ми підтримуємо тих економістів, які вважають, що даний податок за податковою базою прямий, а за способом стягнення - посередній, що перетворює його на відносно прогресивну форму податку [2]. Тому введення податку на додану вартість та його функціонування в більше як у 50 країнах світу - це наслідок протистояння прямих і непрямих податків, їх прагматична комбінація.

Фіскальні державні монополії - це форма посередніх податків на споживчі товари, які виготовляються державою монополією. Вони відрізняються від акцизів тим, що держава не встановлює податкову ставку до одиниці оподаткування, а затверджує монополію ціну,

1. Самуельсон П. Економіка. Л.: Світ, 1993. С.138.

2. Федосов В.М. і ін. Податкова система України К.: Либідь, 1994. С. 11-12.

єна включає податок.

До третьої підгрупи посередніх податків відносять мито. Мито - це податки, які стягуються митницями з товарів, що перевозять через кордон. Зі сторони об'єкту мито поділяють на ввізне (на товари, які імпортуються в країну), вивізне (на товари, що експортуються) і транзитне (на товари, які перевозяться через територію країни транзитом).

Мито виступає в двох основних значеннях:

1. Фіскальне (для поповнення державних доходів країни - фіскальне мито).
2. Як регулятор зовнішньо-економічної діяльності (протекціоністське, преференційне, дискримінаційне, зрівняльне, компенсаційне, антидемпінгове мито).

Для прямих податків характерно те, що вони досить важко перекладаються на покупців або постачальників та зважають на платіжеспроможність платника: об'єктом оподаткування ними є доход чи майно. Непрямі податки перекладаються на покупців простіше, завдяки їх включенню в ціну товару чи послуг і не зважаючи на платіжеспроможність платника. Але розвиток непрямого оподаткування - результат раціональної державної необхідності, а не якоїсь особливої популярності цієї групи податків у платників. Проте посилення на несвідомість сплати та несправедливість непрямих податків, які висвітлювалися лише в негативному плані, як податковий тягар для широких верств населення, сьогодні здаються явним перебільшенням [1], бо такими є всі податки. Основним недоліком, який притаманний непрямим податкам є те, що сплата таких податків залежить від розміру доходів платників. Ясна річ, що платники

із високими доходами будуть сплачувати і більші суми непрямих податків (в абсолютному виразі), адже витрати на споживання в них менші. Але існує певний мінімум споживання, який впливає на збільшення податкової квоти непрямих податків із зменшенням рівня доходів платників. Розглянемо тепер переваги непрямих податків.

По-перше, рівень споживання відносно стабільніший в порівнянні із рухом об'єктів прямого оподаткування, а тому і надходження від непрямих податків носять стабільніший характер.

По-друге, зупинити процес споживання неможливо, тобто це постійний об'єкт оподаткування, а прибуток чи дохід може бути, а може не бути. В цьому заключається друга характерна риса непрямих податків - постійність і надійність.

По-третє, коли розміщення суб'єктів господарювання впливає на територіальний розподіл надходжень по прямим податках, то надходження по непрямим податках носять рівномірний характер, адже споживання більш-менш рівномірне в усіх регіонах держави.

Але, як показує суспільний розвиток, те, що було перевагою в певних умовах, може бути недоліком в інших. Все залежить від самої організації податків. Тому реалізм диктує фіскальній практиці пошук компромісів у податковій структурі. Податок на добавлену вартість - один із таких компромісів. Адже, як зазначено вище, податок на дохідно-прибутковою базою оподаткування - це прямий податок, а податок на добавлену вартість - це непрямий за одноразовим характером стягнення в момент моментного споживання [1].

Надалі в роботі податок на добавлену вартість будемо називати непрямим податком, адже із загальноприйнятої термінології - це одна із форм універсального акцизу.

1.3. В ІСТОРІЇ РОЗВИТКУ ПОСЕРЕДНІХ ПОДАТКІВ

Історично склалося так, що податки є найдавнішою формою фінансових відносин між державою і членами суспільства.

Сама назва "податок" визначалась згідно існуючих соціальних і економічних умов, які склалися в тих чи інших країнах, тому вона неодноразово змінювалась. В Древньому Єгипті та інших ранніх державах податки стягувались у вигляді плати за користування землею, яка була власністю керівника держави. В ранніх феодальних державах податки часто виступали у вигляді подарунків феодалам. В Англії в середині століття податок так і називався gift - дарунок, або латинським терміном - donum. В Пруссії назва "податок" була зв'язана з проханням зі сторони держави сплатити обов'язкові внески (від betten - просити). Так поземельний податок називався до XX ст. Zandbete. Сплата податку була тісно пов'язана з допомогою, яку виявляло населення державі. В німецькій мові так і залишалась назва податку - Steuer - що означає підтримка. Пізніше, із розвитком продуктивних сил, податок зв'язували з обов'язком громадянина перед державою. В англійській мові ще дотепер деякі податки називаються Duty, тобто борг, зобов'язання; в французькій мові - Impot - що означає примусовий платіж. Англійський термін Tax (податок) походить від визначення ставки оподаткування, такси володіння [1]. В нас, на Україні, слово податки походить від назви подати, що означає подати, віддати на утримання державі.

Податки, як обов'язкові внески громадян, для утримання влади, виникають з поділом суспільства на класи і появою держави. В

1. Бутормина В. Н. Финансы капиталистических государств. К.: Вища школа, 1983. С. 82.

власницькому суспільстві і при ранньому феодализмі в умовах розвитку натурального господарства податки мали форму натуральних зборів.

Одним із самих древніх об'єктів оподаткування виступали земля і особа, тому одними з самих перших податків були подушний і поземельний податки. Це пояснювалось низькою фінансовою технікою, при якій поголовні (подушні) і поземельні податки по своїй простоті були найбільш доступні для фіску, при тому населення було мало диференційоване в економічному відношенні. Стягнення таких податків не вимагало великих зусиль. В нашій країні за часів Київської Русі вперше подушні податки були введені при правлінні Ярославом Мудрим.

З розвитком продуктивних сил, форм власності економічна диференціація населення не стоїть на місці, а поступово змінюється. Це розділити населення по економічному положенню з метою оподаткування ще не по силах. Тому при незначному розвитку торгівлі та промислової діяльності, багатство зосереджувалося в поземельному володінні, а останнє знаходилося в осіб титулованих - князів, бояр, баронів, єпископів. В 1379 році спочатку в Англії, а потім і в багатьох інших країнах вводиться поголовний податок, який стягується в залежності від рангу платників. Ця градація суб'єктів оподаткування по рангах проводилась все детальніше і детальніше. Але вона стає для фіску недостатньою, так як із розвитком економічних відносин титулу не завжди відповідає майнове та матеріальне забезпечення. Титули та багатства починають розходитися з розвитком класу багатих, хоча і не титулованих осіб, під впливом розвитку торгівлі і промисловості викликає подальшу надбудову над натуральними (особовими) податками. Ця надбудова полягає в тому, що держава, продовжуючи порангове оподаткування, в той же час

поділяє населення, яке не вписується в рангові рамки, по їх матеріальному положенню на класи і починає оподатковувати кожний з них окремою квотою.

Отже, простота обкладання - для цього вимагалось тільки врахувати населення - сприяла широкому розвитку подушних податків. При цьому особа була тільки обліковою одиницею в очах держави, а населення вже само розкладало податки як вміло. Тут особливий подушний масштаб із ускладненням економічного життя замінювався іншими ознаками: майновим положенням, кількістю землі та ін. Із подушним оподаткуванням, як ми бачимо, виростає майнове оподаткування, але ще в грубій формі. Майно в цей час, головним чином зосереджувалось в нерухомості - в землі. Всі один одного знали, тому визначити розмір нерухомого майна було легко.

Але із розпадом власного господарства оподаткування розпадається на окремі види: оподаткування промислів, торгівлі, споруд та будівель. Різка диференціація майна на окремі види вимагала певної диференціації оподаткування. З появою рухомого капіталу важко було обкласти податком всю майнову масу. Все це вимагало розподілу майнового оподаткування за об'єктами. Під впливом цього розвивається поземельне оподаткування зі складною системою кастрових, промислове, торгове та інше оподаткування. Пізніше, з розвитком економічних процесів, податок на майно перетворюється в систему реального оподаткування. Система реального оподаткування пов'язується з появою нового виду майна - цінних паперів, податком на капітал.

Міжнародний розподіл праці викликав до життя податки на експортно-імпортні операції у вигляді мита. На певних стадіях економічного розвитку, в залежності від завдань зовнішньо-економічної політики, мито в різних країнах виступало в різних

аспектах.

Історично мито виникло в умовах функціонування рабовласницької держави (до речі, ми підтримуємо тих економістів, які вважають, що одним із перших видів посередніх податків виникли мита). Їх розвиток обумовлювався розширенням діяльності держави. Спочатку з'явилися привратні мита, які сплачувались особою, що володіла товаром, при в'їзді в місто, де проходив процес купівлі-продажу. В період феодальної роздробленості держав поширилися внутрішні мита, які стягувались феодалом з товарів, які ввозились, вивозилися чи перевозилися через його територію. З утворенням централізованих держав і національних ринків на зміну їм прийшли зовнішні мита на товари, які перевозилися через кордони держави.

Для епохи домонополістичного капіталізму характерні були протекційні мита, які вводилися для поповнення державних доходів і були основним засобом торгової політики держави. З розвитком ринкових відносин кожна держава старалася обмежити ввіз іноземних товарів з метою захисту розвитку вітчизняного виробництва та стимулювання вивезення національних товарів. Так з'являються протекційні мита. Їх розмір встановлювався таким чином, щоб при включенні мита в ціну товару, яка складалася на внутрішньому ринку, імпортований товар не був більш конкурентноздатний в порівнянні з національним. З допомогою протекційного мита проводилася економічна політика, яка називалася протекціонізмом.

З розширенням міжнародного поділу праці виникають наступні види мита. Преференційні ввізні мита - пільгові мита, які вводилися в понижених розмірах для однієї чи декількох країн для стимулювання імпорту визначеного кола товарів з певних країн. Дискримінаційні - встановлюються в підвищених розмірах для обмеження імпорту з цієї чи іншої країни, або групи країн. Причиною введення

таких мит в більшості випадків служили зовнішньоекономічні мотиви. Зрівняльні мита стягуються з товарів, що імпортуються до певної країни до основних ввізних мит з метою вирівнювання цін на такі товари з цінами товарів вітчизняного виробництва. В основному такі мита рівні сумі податку, що включена в ціну товару даної країни. Компенсаційні мита, що використовувалися у випадках ввезення в країну товарів, при виробництві чи експорті яких використовуються різного роду дотації і субсидії. Антидемпінгові мита, які використовуються для обмеження експорту з тих країн, які здійснюють товарний демпінг за рахунок державних експортних премій.

Всі вище перераховані види мит відносять до ввізних мит. З точки зору об'єкту, мита поділяються ще на вивізні і транзитні. Вивізні мита використовуються для обмеження експорту товарів з певної країни. Транзитні мита - це мита, якими обкладаються товари, що переправляються транзитом через певну країну.

В країнах з розвинутими ринковими відносинами пік сум надходжень мита до державних доходів пройшов ще в 30-х роках ХХ ст., коли ставки мита досягли максимуму (див. додаток № ..). На даному етапі економічного розвитку інтернаціоналізація господарських зв'язків, все глибший розвиток міжнародного розподілу праці, збільшення експорту капіталів і міжнародна виробнича кооперація підвищили значення зовнішньоекономічних зв'язків в утворенні національних доходів країн. Все це привело до загальносвітового зниження рівня мита.

Великою віхою в розвитку оподаткування було притягнення в певні об'єктів обкладання предметів споживання. Вперше предмети споживання виступають як предмети оподаткування в Англії в ХVI ст. В Україні зародження оподаткування предметів споживання про-

ходило за часів Запорізької Січі (див. додаток ...).

З розвитком товарно-грошових відносин акцизна форма, тобто оподаткування предметів споживання, стає провідною. Історія показує, що використовувались різні способи оподаткування: з площі землі, на якій вирощувалась сировина для виробництва підакцизних товарів, пізніше з сировини та напівфабрикатів і накінець з готових виробів, що стали головним об'єктом акцизного оподаткування.

До оподаткування акцизами притягувались різного роду комунальні, транспортні, культурні, інші послуги, що мали широке розповсюдження. В ряді країн, крім товарів внутрішнього виробництва, акцизами обкладались і імпортовані товари зверх мита, якщо аналогічні товари в країні є підакцизними.

Але досягнути доходи і майно перерахованими формами обкладення не завжди було можливим. І практика виробила додаткові форми оподаткування. Це так названі податки на обороти грошових потоків, що падали на дохід в момент переходу з рук в руки. Тобто з розвитком продуктивних сил до традиційних підакцизних товарів додались предмети тривалого використання: автомобілі, мотоцикли, велосипеди, холодильники, телевізори. Так, виробництво, породивши потребу в товарах тривалого користування та послугах, викликало життя нові посередні податки.

Прогресуючий розподіл праці, різноманітний асортимент виробництва споживчих товарів стали гальмом для розвитку акцизного оподаткування в його специфічній формі. Сучасне виробництво виробляє такий широкий асортимент споживчих товарів, що введення податку на кожний окремий товар збільшило б витрати по стягненню прямих податків. Вихід з цього положення було знайдено з введенням універсального акцизу, яким обкладається валовий оборот, тобто всі товари, які підлягають реалізації і надходять в прода-

жу. Провівши дослідження впровадження універсального акцизу по країнах, можна встановити, що своєрідний початок життя універсального акцизу було покладено рішенням німецького рейстагу у 1916 році (за проектом Мюлер-Фульда) про введення податку на суми товарного обороту. На даний час в багатьох країнах світу універсальний акциз забезпечує значні надходження в бюджет. Так, в Франції і Англії, він складає 1/3 всіх податків. Універсальний акциз в різних країнах стягувався по різному. За часів Радянської влади, в нас на Україні, згідно податкової реформи в СРСР в 1931 році було введено податок з обороту. І хоча наші фінансові теоретики доводили, що це ніякий не акциз і має лише зовнішні ознаки податку; являє собою частину вартості створеної підприємством, але не реалізованої в оптовій ціні промислового підприємства, яка є нижчою від нової вартості товару на ту частину необхідного продукту, що виступає у формі суспільних фондів споживання і розподіляється в централізованому порядку поза межами підприємства і незалежно від його господарської діяльності, і частину додаткового продукту, яка вилучається до централізованого фонду держави за допомогою механізму цін. Ця не дореалізована підприємством вартість дореалізується державою в роздрібних цінах, одержувалась торгівельними організаціями і вилучалась в бюджет у формі твердої ставки на грошовий оборот, що надало цій частині новоствореної підприємством вартості форми податку з обороту [1], податок з обороту був різновидністю універсального акцизу. До реформи 1973 року в Англії універсальним акцизом виступав податок з покупок, яким обкладалися майже всі товари споживчого характеру в гуртовій

1. Павлишенко. Про економічну суть ПДВ// Економіка України, 1993 р., № 7. С. 4.

ланці торгівлі. В США як універсальний акциз виступає податок з продажу в роздрібній ланці торгівлі.

Доліджуючи функціонування універсального акцизу в різних країнах і на різних етапах економічного розвитку, слід відмітити, що він може існувати в трьох основних формах: податок з продажу (покупок), податок з обороту, податок на добавлену вартість. Податок з продажу (або покупок) - це податок на грошові обороти, що завдається на одному із ступенів руху товару від виробництва сировини та напівфабрикатів до реалізації кінцевому споживачу. Друга форма універсального акцизу складніша, бо при її функціонуванні обкладається валовий оборот на всіх ступенях руху товару. До оподаткованого обороту потрапляють суми податків, сплачені на попередніх етапах, що автоматично викликає кумулятивний ефект.

Третя форма універсального акцизу (податок на добавлену вартість) зберігає переваги податку з обороту, щодо оподаткування всіх ступенів руху товару і поставлення всіх суб'єктів в однакові умови перед податковими зобов'язаннями, але в той же самий час ліквідує його головний недолік - кумулятивний ефект.) Для більш чіткого уявлення про різновидності універсального акцизу наведемо цифровий матеріал, на основі аналізу якого можна зробити деякі узагальнюючі висновки (див. табл. 1, 2, 3).

Дані таблиці 1 свідчать, що універсальний акциз у формі податку з продаж (купівель) з боку економічної ефективності оправдує себе. Але при його функціонуванні не всі суб'єкти господарювання знаходяться в однакових умовах щодо податкових зобов'язань. Так при справленні податку з продаж в роздрібній ланці торгівлі, всі податкова документація і взаємовідносини з податковою адміністрацією по даному податку лягають на плечі лише роздрібно-

го продавця, що змушує його проводити додаткові витрати в порівнянні із виробником товарів, які оподатковуються, або ж із гуртовим продавцем. Тим більше такий податок приносить в бюджет оптимальні доходи тільки у випадку збалансованості між виробництвом та збутом продукції.

Податок з обороту (табл. 2) з фіскальної достатності - самий вигідніший із універсальних акцизів. Але, як видно із цієї таблиці одні і ті ж суми підпадають під подвійне, а то й потрійне оподаткування, що робить його не вигідним з боку економічної ефективності для бізнесу. Та й з боку соціальної справедливості цей податок не вельми сприятливий, адже його кумулятивний вплив на ціни небайдужий для населення. Тим більше це негативно впливає на конкурентосдатність товарів, як в середині країни, так і на зовнішніх ринках.

(Тому, в багатьох країнах прийнята більш досконала форма універсального акцизу у вигляді податку на добавлену вартість (табл. 3). Особливістю податку на добавлену вартість є те, що хоча він і стягується на кожному етапі руху товару, але в оподаткованій оборот включається не вся сума реалізації, а тільки добавлена вартість. З фіскальної точки зору податок на добавлену вартість має високу ефективність. Широка база оподаткування, яка включає не тільки товари, але й роботи та послуги, забезпечує надійність та стабільність надходжень до бюджету. Стягнення ПДВ на всіх етапах руху товарів, робіт та послуг рівномірно розподіляє податкові зобов'язання між усіма суб'єктами підприємницької діяльності. Оподаткування добавленої вартості, а не обсягу реалізації, ліквідує основний недолік податку з обороту - його кумулятивний ефект.

В нас в Україні, згідно постанов Кабінету Міністрів від

Таблиця 1.

МЕХАНІЗМ СТЯГНЕННЯ ПОДАТКУ З ПРОДАЖ (КУПІВЕЛЬ)

	Вироб- ник	Вироб- ник	Вироб- ник го- тової	Гурто- вий	Роздріб- ний про- давець	Кінце- вий по- купець	Всього
	вироб- ничої	напів- фабри- катів	про- дукції	прод- вець- посер.		споживач	
Вартість куплених товарів	-	50	200	500	600	960	2310
Добавлена вартість	50	150	300	100	150	-	750
Вартість проданих товарів							
Ціна без податку	50	200	500	600	750	-	x
Податок з продажу	x	x	x	x	37,5	x	37,5
Ціна з податком	x	x	x	x	787,5	x	787,5

Примітка: * Цифри, вказані в таблиці носять умовний характер.

** Ставка податку становить 5%.

*** Справлення податку проходить на рівні роздрібного
продавця.

Таблиця 2.

МЕХАНІЗМ СТЯГНЕННЯ ПОДАТКУ З ОБОРОТУ

	Вироб- ник сиро- вини	Вироб- ник напів- фабри- катів	Вироб- ник го- тової про- дукції	Гурто- вий прода- вець- посер.	Роздріб- ний про- давець	Кінце- вий по- купець спожи- вач	Всього
Вартість куп- лених товарів	-	55	225,5	578	745,8	985,4	-
Добавлена вартість	50	150	300	100	150	x	750
Продаж то- варів: ціна без податку	50	205	525,5	678	895,8	x	-
Податок з обороту	5	20,5	52,5	67,8	89,6	x	235,4
Ціна з податком	55	225,5	578	745,8	985,4	x	-

Примітка: * Цифри, вказані в таблиці носять умовний характер.

** Ставка податку становить 10%.

Таблиця 3.

МЕХАНІЗМ СТЯГНЕННЯ ПОДАТКУ НА ДОБАВЛЕНУ ВАРТІСТЬ

	Вироб- ник	Вироб- ник	Вироб- ник го- тової	Гурто- вий	Роздріб- ний про- давець	Кінце- вий по- купець	Всього
Закупка това- рів, всього:	-	60	240	600	720	900	2520
з т. ч. опла- чений ПДВ	-	10	40	100	120	150	420
Ціна товару без ПДВ	-	50	200	500	600	750	750
Додана вартість	50	150	300	100	150	x	x
Продажа това- рів, всього:	60	240	600	720	900	x	x
з т. ч. ціна товару	50	200	500	600	750	x	x
Вархов. ПДВ	10	40	100	120	150	x	x
Компенсація ПДВ	-	10	40	100	120	x	270
Вступило державі ПДВ	10	30	60	20	30	x	150

Примітка: * Цифри, вказані в таблиці носять умовний характер.

** Ставка податку становить 20%.

22.12.1991 року "Про податок на добавлену вартість" та "Про перелік товарів, на які встановлюється акцизний збір та ставки цього збору" з 1 січня 1992 року також почали функціювати специфічні акцизи та універсальний акциз у вигляді податку на добавлену вартість [1].

Але механізми оподаткування цими посередніми податками, як і митне законодавство, в нас ще не відлагоджені. Тому потребують детального аналізу проблеми їх впровадження і функціювання з метою розробки відповідних напрямків вдосконалення.

1. Справочник нормативних документів по налогообложению. К.: МП "Альтерпрес", 1992. Т.1.

РОЗДІЛ II. МЕХАНІЗМ ФУНКЦІОНУВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

2.1. ПОДАТОК НА ДОБАВЛЕНУ ВАРТІСТЬ: ДОСЯГНЕННЯ ТА ПРОБЛЕМИ

Необхідність побудови ринкової економіки в Україні зумовила зміну багатьох економічних інститутів і засад господарювання. Не обминув цей процес і податкової системи. Реформування податкової системи є важливим кроком при переході до ринку, адже податки - це фінансова основа державного втручання у сферу господарських зв'язків між суб'єктами економічних відносин, головний регулятор ринкового господарювання. Податки є ефективним методом акумуляції бюджетних ресурсів, знаряддям реалізації державної політики стосовно життєдіяльності суспільства. Реформування податкової сфери, як умова економічного зростання, та досягнення певної соціальної гармонії повинно мати на меті: максимізацію та стабілізацію доходів бюджету; корегування дії ринкових механізмів, врахування інтересів підприємництва, реалізацію соціально-справедливої податкової політики. Як один з перших кроків у напрямку всеохоплюючої реформи оподаткування і досягнення поставлених вище цілей 20 грудня 1991 року в Україні був прийнятий закон "Про податок на добавлену вартість", дія якого вводилась з 1 січня 1992 року.

Багаторічний досвід використання податку на добавлену вартість (ПДВ) у країнах із розвинутою ринковою економікою довів, що ПДВ позбавлений багатьох недоліків попередніх форм універсального акцизу і, разом з тим, об'єднує їх позитивні якості.

До переваг податку на добавлену вартість слід віднести:

- універсальний підхід до податкової шкали, процесу нарахування та процесу стягнення;

- спрощення контролю за рухом товарів, робіт та послуг, за витратами та доходами;

- стимулювання експорту, оскільки вивіз товарів не обкладається податком;

- надходження від ПДВ в казну держави носить регулярний і рівномірний характер.

Недоліком ПДВ є значний вплив на загальний рівень цін та регресивність, особливо щодо малогабезпечених верств населення.

З моменту свого введення податок на добавлену вартість в Україні став одним із основних доходних джерел бюджету. Так, у 1992 році питома вага податків у національному доході нашої держави становила 31,5%, в 1993 році - 50,6%, а питома вага податку на добавлену вартість становила у 1992 році - 12,5% національного доходу, а в 1993 році - 17,2%. У законі "Про державний бюджет України на 1995 рік" затверджена сума всіх доходів в розмірі 447473775,6 млн. крб. З них надходження по ПВД - 447627842 млн. крб., що становить 26% всіх доходів, а, наприклад, податку на добуток - 152999960 млн. крб., відповідно - 9% всіх надходжень (відповідно до інших надходжень див. табл. 4).

В нашій країні механізм функціонування податку на добавлену вартість регламентується наступними документами:

- Декретом Кабінету Міністрів України "Про податок на добавлену вартість" від 26 грудня 1992 р. № 14-92;
- Декретом Кабінету Міністрів України "Про внесення змін та доповнень до деяких Декретів Кабінету міністрів України про податки" від 30 квітня 1993 р. № 43-93;
- Законом України "Про внесення змін до Декретів Кабінету Міністрів України "Про податок на добавлену вартість" та "Про акцизний збір" від 19 листопада 1993 р;

Таблиця 4.

ДОХОДИ КОНСОЛІДОВАНИХ БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ ЗА 1991-1994 РР.

млн. крб.

Найменування	1991	1992	1993	1994
Податок на прибуток (доходи підприємств)	21765	279137	14473576	125440400
Податок на добавл. вартість	-	486683	17206505	115022850
Акцизний збір	-	59654	2513846	14481424
Податки з громадян	9288	142982	2884418	30943893
Доходи від ЗЕД	317	7501	1995417	9190238
Державне мито	937	2534	107262	1578617
Плата за землю	67	16363	776402	3007579
Надходження від переоцінки	1976	839	84364	781933
Відрахування до бюджету на геолого-розвідувальні роб.	-	7584	286373	3600000
Надходження коштів до комітету по мат. резервах	-	32837	654641	15000000
Надходження коштів від приватизації держ. власності	280	610	117353	2463287
Надходж. в фонд. Чорнобиля	2697	124179	2500442	23905796
Надходж. від позик	1056	18	218500	3200000
Інші надходження	4245	39946	1905627	22318670
Залишки на покриття витрат	1232	3518	91957	1013459
Разом доходів	75461	1227499	49621838	-
Кредити банку	-	329700	11746687	
Усього, доходів	76804	1557199	61368525	478581392

- Інструкцією Головної державної податкової інспекції України "Про порядок обчислення і сплати податку на добавлену вартість від 10 лютого 1993 року, № 3 та ін.

Згідно даного законодавства податок на добавлену вартість є частиною новоствореної вартості, яка сплачується до державного бюджету на кожному етапі виробництва товарів, виконання робіт, надання послуг.

Платниками податку на добавлену вартість виступають суб'єкти господарської діяльності, що знаходяться на території України і мають свій розрахунковий рахунок та самостійний бухгалтерський баланс. Це можуть бути підприємства, організації, установи, що відносяться до різних галузей (промисловість, сільське господарство, будівництво, і ін). Це можуть бути підприємства будь-якого підпорядкування і різних форм власності : державні, акціонерні, приватні, товариства з обмеженою відповідальністю та ін. В цьому і полягає універсальність ПДВ (див. дод. № 1.).

Однак, не менш важливою ознакою для виявлення платників ПДВ є здійснення підприємствами, організаціями і установами виробничої чи іншої комерційної діяльності на території України. Враховуючи цю ознаку, може вийти так, що організації, які є юридичними особами, платниками податку згідно діючого законодавства України є, але сплачувати податок на добавлену вартість зобов'язані. Цей проблематичний момент не знайшов чіткого роз'яснення в законодавстві України щодо ПДВ. Так, наприклад, громадські організації, благодійні фонди, бюджетні установи і ін. організації, що функціонують, як юридичні особи, по своїй основній діяльності не є платниками податку на добавлену вартість. Але, якщо вони почнуть проводити окремі заходи з метою отримання доходу чи в їх структурі є виробничі чи комерційні підрозділи, то по перерахо-

в цих випадках їх можна віднести до платників ПДВ.

Для безпосереднього здійснення податкового зобов'язання підприємством, організацією, фірмою перед бюджетом дуже важливо з'ясувати з визначенням статусу платника ПДВ, правильно визначити об'єкт оподаткування, тобто те, що безпосередньо обкладається податком.

Об'єктом оподаткування в Україні є обороти по реалізації товарів, робіт та послуг (крім реалізації за іноземну валюту). Об'єктом оподаткування імпортованих товарів, робіт та послуг, приданих за іноземну валюту, є різниця між цінами їх реалізації за національну валюту України та їх митною вартістю, перерахованою за курсом Національного банку, що діє на день подачі декларації (придбання товарів, виконання робіт, надання послуг). У торговельних, оптових, постачальницько-збутових, а також інших підприємствах, що надають посередницькі послуги, об'єктом оподаткування є різниця між цінами реалізації і цінами, за якими вони надають розрахунок з постачальниками, враховуючи суми ПДВ.

Провівши детальні дослідження об'єктів оподаткування ПДВ необхідно відмітити, що поняття оборотів по реалізації ширше, ніж поняття від реалізації. Для в'яснення цього положення зупинимось на понятті реалізації для обкладення ПДВ. В загальному - це передача товарів, робіт та послуг у власність іншому суб'єкту господарювання або населенню. Більш конкретно до оборотів по реалізації відносяться:

- 1) продаж товарів, робіт та послуг одними юридичними особами іншим юридичним особам, тобто на сторону;
- 2) передача товарів, робіт та послуг всередині підприємства для власного споживання, але на цілі, затрати по яких не відносяться на собівартість виробництва (обігу), а також своїм

робітникам, в тому числі в порядку власної оплати праці;

3) відвантаження замовленого виробу, тобто передача підприємством замовнику продукції, що виготовлена ним з "давальної сировини";

4) обмін товарів, робіт та послуг без оплати їх вартості на інші товари, роботи та послуги, тобто бартерні операції;

5) передача безкоштовно або з частковою оплатою товарів, робіт та послуг іншим підприємствам та громадянам.

Згідно із законом України "Про внесення змін до Декретів Кабінету Міністрів України "Про податок на добавлену вартість" та "Про акцизний збір" від 19 листопада 1993 р. було впроваджено справлення податку на добавлену вартість з імпортих товарів (включаючи ті, що рееспортуються) за ставкою 28%, одночасно зі справленням мита та митних зборів. В даному випадку об'єктом оподаткування є митна вартість імпортих товарів з врахуванням фактично сплачених сум мита та митних зборів (а по підакцизних товарах - з врахуванням також сум акцизного збору), ввезених для власних та виробничих потреб для реалізації у вільному обігу. При подальшому продажі імпортих товарів об'єктом оподаткування є різниця між цінами їх реалізації та митною вартістю із врахуванням сум митних зборів, мита, ПДВ і акцизного збору. Стягування з імпортих товарів дає змогу збільшити надходження коштів у бюджет та скорочує недоцільний імпорт товарів.

До обороту, що підлягає оподаткуванню, включають також додані кошти, одержані від підприємств-покупців на власні потреби підприємств-постачальників.

При обміні на території України товарами власного виробництва, при їх передачі безкоштовно, або з частковою оплатою, оподаткований оборот обчислюється виходячи з рівня державних фіксованих

регульованих цін або середніх цін і тарифів по підприємству, включають фактичну собівартість і прибуток на подібні товари.

Таким чином, результати не всіх операцій по реалізації знають відображення, як виручка від реалізації на розрахункових і інших рахунках, на які надходить грошовий еквівалент здійснених оборотів. Але всі вище перераховані обороти, в принципі, виступають об'єктом оподаткування податком на добавлену вартість.

У випадках, коли здійснюється реалізація підакцизних товарів, тобто товарів, по яких справляється акцизний збір, в оподатковуваний податком на добавлену вартість оборот включається і збір акцизів. Цей момент містить аспект подвійного оподаткування, оскільки податок у формі ПДВ стягується і з нарахованих сум іншого збору - акцизного збору.

Заслужовує, на наш погляд, детального аналізу і поняття реалізованої продукції, що виступає основою об'єкту оподаткування. Необхідно розуміти під реалізованою продукцією? В світовій практиці посереднього оподаткування використовується як одне, так і інше тлумачення реалізованої продукції (в залежності від законодавства тої чи іншої країни). На Україні згідно закону "Про податок на добавлену вартість" від 20.12.1991 р. реалізованою продукцією вважали відвантажено, тобто ту, що відпущена за межі підприємства, незалежно від того, чи оплачена вона, чи ні. Таке тлумачення використовувалось на Україні до 18 травня 1993 року. Починаючи з 18 травня 1993 року реалізованою вважають повністю сплачену продукцію. Такий же порядок визначення реалізованої продукції (за сплаченою) згідно нового законодавства використовується і в 1995 році, що, на нашу думку, є негативним в межах зміни стягнення ПДВ в Україні.

За допомогою кореляційного аналізу спробуємо дослідити ці

ва моменти в аспектах фіскальної достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості (див. табл. 5). Індекс цін використовується для можливості співставлення надходжень сум ПДВ до бюджету без впливу росту ціна інфляції.

Як видно з таблиці 5, надходження сум ПДВ до бюджету, коли в частині реалізованої продукції виступає відвантажена продукція, мають стабільніший характер і у відносному порівнянні вищі. Тобто, з боку фіскальної достатності вигідніше визначити відвантажену продукцію як частину об'єкту оподаткування ПДВ. Дослідимо далі аспект проблеми з боку економічної ефективності та соціальної справедливості.

На перший погляд, сплата ПДВ до бюджету по відвантаженій продукції, коли за реалізований товар гроші ще не надійшли на рахунок підприємства, може підірвати фінансовий стан платника податків і поглибити кризу неплатежів у країні. Але, як підтверджують дослідження економічного розвитку України (див. табл. 6) в період справлення ПДВ із відвантаженої продукції, криза неплатежів не була такою явною. Тому винити лише податкове законодавство в цьому, на наш погляд, - хибно. Інша справа, що дане податкування може спонукати до виникнення неплатежів. Тому, необхідно зрозуміти, що хоча податки і повинні бути регулятором економічного життя, діяти вони повинні в контексті з іншими важелями та стимулами. Тобто, проблеми неплатежів повинні вирішуватись такими методами, як введення можливих штрафних санкцій, впровадження відповідних стимулів та нормативів і надання можливостей економічного маневру продавцям та покупцям (але при відповідному послабленні податкового пресу шляхом пониження податкових ставок).

КОРЕЛЯЦІЙНИЙ АНАЛІЗ НАДХОДЖЕНЬ СУМ ПОДАТКУ НА ДОБАВЛЕНУ
ВАРТІСТЬ ДО БЮДЖЕТУ ЗА СІЧЕНЬ-ЛИСТОПАД 1993 РОКУ

Рік	Місяць	Надходження сум ПДВ до бюджету у фактичних цінах, млн. крб.	Індек- си цін	Надходження сум ПДВ до бюджету з врахуванням індексу цін	Порівняння з базисним показником в % (*)
1993	січень	148087	1,0	148087	100
1993	лютий	207436	1,55	133823	90
1993	березень	343287	2,57	133574	90
1993	квітень	451310	3,4	132738	89
1993	травень	529107	3,95	133951	89
1993	червень	672209	5,2	129271	87
1993	липень	811564	6,0	135260	91,3
1993	серпень	1172847	9,5	123458	83,4
1993	вересень	1979203	16,0	123700	83,5
1993	жовтень	2896980	21,0	137721	93
1993	листопад	3158838	26,0	121432	82

* Примітка: В якості базисного показника використане надходження сум ПДВ в січні 1993 року.

ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ ВИКОНАННЯ КОНСОЛІДОВАНОВОГО І
 ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ ЗА 1992-1993 РР.

Найменування	1991	1992	1993
Валовий внутрішній продукт (у фактично діючих цінах) млрд. крб.	295	5127	116724
у % до попереднього року (у порівняльних цінах)	90	83,2	85,8
Доходи консолідованого бюджету України (у фактично діючих цінах) млрд. крб.	76,8	1228	49622
у % до ВВП	26	23,9	42,5
Доходи державного бюджету України (у фактично діючих цінах) млрд. крб.	51,2	644	27097
у % до ВВП	17,3	12,6	23,2
Видатки консолідованого бюджету України (у фактично діючих цінах), млрд. крб.	97,9	1920	57249
у % до ВВП	33	37,4	49,0
Видатки державного бюджету України (у фактично діючих цінах), млрд. крб.	79,2	1513	37306
у % до ВВП	26,8	29,5	32,0
Дефіцит консолідованого бюджету України (у фактично-діючих цінах) без урахування банківського кредиту, млрд. крб.	21,1	692	7627
у % до ВВП	7	13,5	6,5
Дефіцит державного бюджету України (у фактично діючих цінах без урахування банківського кредиту) млрд. крб.	28	869	10209
у % до ВВП	9,5	16,9	8,7
Банківський кредит, спрямований на покриття бюджетного дефіциту (у фактично діючих цінах), млрд. крб.	-	330	11747
у % до ВВП	-	6,4	10,1

Як було відмічено вище, податок на добавлену вартість є одним з основних дохідних джерел бюджету. Тому стабільність функціонування соціальної сфери і суспільних фондів споживання напевно залежить від стабільності надходжень сум ПДВ до бюджету, і населенню не байдуже чи в повному обсязі і своєчасно надходять ці суми, чи ні? Це ще один плюс на користь впровадження відвантаженої продукції в якості реалізованої.

Проводячи дослідження даної проблеми, можна побачити наступні моменти, пов'язані з оподаткуванням реалізованої продукції, як оплаченої. Виробник готової продукції, продавши кінцевого споживачеві товар, сплачує ПДВ державі. Але у випадку неоплати своїм постачальникам, в нього виникає кредиторська заборгованість перед ними. Тому може вийти так, що відвантаживши товар у вигляді напівфабрикатів виробнику готової продукції, їх виробник зовсім законно невиконує податкових зобов'язань по ПДВ перед державою - адже така продукція не є реалізованою. Тобто розривається ланка надходжень сум ПДВ до бюджету, порушується стабільність та повнота їх надходжень і до того ж суб'єкти господарської діяльності стоять в неоднакових економічних умовах сплати сум ПДВ (у випадку, коли два суб'єкти господарювання пов'язані відповідними інтересами).

Всі ці аспекти даної проблеми можна підтвердити і бухгалтерськими проводками - головними атрибутами обліку фінансово-господарської діяльності:

1. Виробник готової продукції оприходоує напівфабрикати, що прийшли від постачальника:

Дебет 05 рах. "Сировина і матеріали"

на загальну суму без ПДВ.

Кредит 60 рах. "Розрахунки
з постачальниками"

Дебет 68 рах. "Розрахунки
із бюджетом"

на суму ПДВ.

Кредит 60 рах. "Розрахунки
з постачальниками".

2. Виробник готової продукції нараховує ПДВ:

Дебет 46 рах. "Реалізація"

нараховані суми ПДВ.

Кредит 68 рах. "Розрахунки
з бюджетом".

3. На розрахунковий рахунок виробника готової продукції від

споживача надходить оплата:

Дебет 51 рах. "Розрахунковий
рахунок"

на суму реалізації.

Кредит 46 рах. "Реалізація"

4. Перерахунок в бюджет податку на добавлену вартість:

Дебет 68 рах. "Розрахунки
із бюджетом"

на суму різниці між дебетом і кредитом рах. 68
"Розрахунки із бюджетом".

Кредит 51 рах. "Розрахунковий
рахунок"

На перший погляд все правильно, але якщо розібратися детальніше в особливостях бухгалтерського обліку, виясниться, що держава всієї суми ПДВ не отримала, так як вона "затрималась" на рахунку кредиторської заборгованості у виробника готової продукції (рах. 60), хоча кінцевий покупець - споживач вже сплатив і за товар і поніс на собі весь податковий тягар. Тобто, якщо в якості реалізованої продукції використовувати оплачену продукцію, то підприємства, використовуючи нюанси підприємницької діяльності, законно можуть ухилятися від сплати податків.

Але на шляху до впровадження в якості реалізованої відвантажену продукцію стоять дві суттєві перепони - високий рівень монополізації виробництва та недостатній розвиток суб'єктів господарювання з різними формами власності. Виходів з цього, на наш погляд, два - або збільшення державного замовлення з високою гарантією оплати, або прискорення процесу приватизації.

На підставі Закону України "Про податок на добавлену вартість від 20 грудні 1991 року, було запроваджено стягнення податку на добавлену вартість за ставкою 28% до обороту без ПДВ. Проти введення ПДВ у 1992 році із такою ставкою були сильні аргументи. На думку багатьох економістів, у тому числі і західних, надходження від введення податку знаходились під загрозою за чисельних виключень і відсутності адміністративних можливостей. Державні підприємства гірше виконували вимоги по сплаті цього податку із такою ставкою, ніж по сплаті 5% податку із промислових кредитів. Приватні підприємства намагались всіляко

випитись від сплати ПДВ, оскільки функціонуюча в 1992 році податкова адміністрація знаходилась в такому стані, що не могла ефективно контролювати сплату податків. Це привело до того, що заплановані суми ПДВ в бюджет не надійшли і пройшло відносне скорочення платників податку. У січні 1993 року було встановлено ставку ПДВ у розмірі 20%, що було важливим економічним рішенням для ефективного оподаткування. Але у зв'язку зі значним дефіцитом бюджету з 15 квітня 1993 року уряд нічого кращого не зміг придумати, як знову підняти планку ПДВ до 28%. Така ж ставка діяла і у 1994 році. Але з допомогою таких дій вдалося вирішити лише частині проблеми. Вже з початку III кварталу 1993 року інфляційні процеси набули ще більшого розмаху і дефіцит бюджету зріс майже вдвічі. Дещо цей процес було зупинено наприкінці 1993 року, але не ефективними економічними рішеннями, а адміністративними. Це, в свою чергу загострило ще одну проблему, - кризу неплатежів і розривів.

З 1 січня 1995 року згідно нового законодавства ставки податку на добавлену вартість знову понижались до 20% до обороту, який не включає нарахованих сум ПДВ. Це пониження, на нашу думку, створює себе і зі сторони фіскальної достатності, і зі сторони економічної ефективності, і зі сторони соціальної справедливості. На перший погляд, стягнення ПДВ за ставкою 20% приведе до скорочення податкових надходжень до бюджету по даній формі оподаткування. Але скорочення це буде мати місце лише на початках. За рахунок пом'якшення підприємницької діяльності збільшаться обсяги оборотів, по яких справляється ПДВ. До того ж, за рахунок послаблення податкового пресу, збільшиться і кількість платників податків (за рахунок реєстрації нових підприємницьких структур). Не потрібно забувати і про те, що

ідно даного законодавства, скорочується перелік пільг по податку на добавлену вартість, які виводили значні обороти зі сфери оподаткування ПДВ.

Найбільш виправдане зниження ставки ПДВ до 20% із аспектів економічної ефективності. Адже позбавлення попиту, яке відбувається за рахунок скорочення ціни, приводить до збільшення пропозиції зі сторони підприємництва. А це можливість одержання вищих доходів та покращення економічних показників.

Позитивний вплив пониження ставок ПДВ проявило і на критерій загальної справедливості. Адже стягнення цього податку за ставкою 20% понижує загальний рівень роздрібних цін. Це послаблює регресивність податку на добавлену вартість, щодо малогабезпечесверств населення.

Аналізуючи податкове законодавство України неважко помітити, що в нас існують два методи обчислення суми податку на добавлену вартість. ПДВ включається в державні регульовані та вільні ціни, також до надбавок, знижок, націнок, винагород, зборів за ставкою 20% щодо оподаткованого обороту, який не включає податку на добавлену вартість. Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, визначається як різниця між сумою податку, одержаного від покупців реалізованих товарів, наданих послуг чи проведених робіт, і сумою податку, що сплачені, або підлягають сплаті постачальникам придбані матеріальні ресурси, отримані послуги чи роботи, вартість яких порівнюється в підприємствах, діяльність яких має виробничий характер.

У підприємств торгівлі, громадського харчування та інших організацій і установ, які надають посередницькі послуги, оподаткований оборот визначається у вигляді різниці між цінами реалізації та цінами, по яких вони проводять розрахунки з постачальниками,

включаючи ПДВ. Ставка податку на добавлену вартість у цьому випадку - 16,67%.

Саме тому, встановлені дві форми звітності по податку на добавлену вартість у вигляді декларацій по ПДВ, які підприємства подають у податковій інспекції за місцем знаходження (див. додатки № 2, 3..).

Іноколи виникає питання про протилежність між порядком визначення податку на добавлену вартість від загальної суми вартості і зв'язом податку на добавлену вартість [1]. Розглянемо умовний приклад: Уявимо, що товар А є сировиною для виробництва товару Б, який в свою чергу виступає напівфабрикатом для випуску товару В. Товар В реалізується населенню:

	всього випуску	реалізація	реалізація
Товар А	-----	-----	-----
	реалізація	всього випуску	кінцевому споживачу
Вартість товару	400	1000	2000
Добавлена вартість	400	$1000 - 400 = 600$	$2000 - 1000 = 1000$
Податок на добавлену вартість	$400 \times 28\% = 112$	$600 \times 28\% = 168$	$1000 \times 28\% = 280$

1. Налоги: что и как платить. Шведова Ю. А., Васильев В. В., Семёнова Л. И. М.: РИФ "Рой", 1992. С. 58.

Умовно візьмемо, що вартість товару А складається тільки із затрат на оплату праці і прибутку. Кінцевому споживачу товар реалізується по вартості, яка збільшена на суму податку на добавлену вартість, тобто $2000 + 2000 \times 28\% = 2560$, в тому числі ПДВ - 560 ум. о. По нашій схемі ця ж сума податку була в сукупності нарахована на всіх стадіях виробництва, виходячи із добавленої вартості: $112 + 168 + 280 = 560$ ум. о.

На практиці принцип нарахування податку на добавлену вартість реалізується при визначенні суми податку, яка підлягає внесенню в бюджет на кожній стадії реалізації, як різниця між сумою податку, що припадає на покупця, і податком, сплаченим поставщику сировини і матеріалів (див. бухгалтерські проводки).

Спробуємо розібратись ще в одній поширеній омани. Для цього розглянемо особливість посереднього оподаткування, що містить факт співпадання особи, на яку податок падає в кінці всіх процесів передавання ("носія" податку) і особи - платника податку, на якій лежить податкове зобов'язання по внесенню податку в бюджет. Ця особливість і є головним аргументом в доведенні правдивості твердження, що у підприємства-платника ПДВ заробітна плата і прибуток підпадають під подвійне оподаткування і податком на добавлену вартість, і прибутковим податком з фізичних осіб і податком на прибуток з юридичних осіб.

Податок на прибуток зменшує прибуток, що залишається на підприємстві. Прибутковий податок зменшує реальну заробітню плату, що виплачується робітникам. Податок на добавлену вартість не зменшує прибуток підприємства тому, що оплачується споживачем продукції, в ціну якої включається ПДВ. Інша справа, якщо б ПДВ не існувало, то в умовах вільного ціноутворення вся сума виручки залишалася б підприємству. Таким чином, вони, в принципі, могли б

розраховувати на додатковий дохід. Але покладати надію на це - помилка по багатьох параметрах, в тому числі і внаслідок того, що відсутність в даному випадку грошей у держави підірвала би соціальні програми і понизила б сукупний платіжеспроможний попит фізичних та юридичних осіб. Відповідно, були б труднощі із збутом продукції, робіт по запропонованих підприємством цінах реалізації.

Проблемою функціонування податку на добавлену вартість є не його вплив на подвійне оподаткування, а перекидання, тобто неспівпадання особи, що сплачує податок в бюджет і фактичного носія податку. Згідно діючого законодавства України податок на добавлену вартість носить перекидний характер: сума ПДВ постійно збільшується, просуваючись уперед від продавця до покупця і лягає на плечі кінцевого споживача. Проте така універсальна схема перекидання можлива лише у випадку, коли не порушується дія закону попиту та пропозиції, що носить в ринкових умовах об'єктивний характер, тоді як податкова політика - суб'єктивна. Якщо доходи кінцевих споживачів сповільнюються, і не відповідають рівню збільшення цін, це приводить до скорочення суспільного попиту. Тоді покупці, які не є кінцевими споживачами вимушені прийняти частину "тягару" ПДВ на себе, а це приводить до зменшення фактичних доходів.

Якраз така ситуація і склалася в Україні у середині 90-х років. Дефіцит бюджету, інфляційні процеси, державний борг, високі темпи спаду виробництва привели до того, що із зародженням ринкових основ господарювання в Україні рівень збільшення цін вийшов у відрив від рівня доходів кінцевих споживачів. В такому випадку, виробник конкретної продукції, купивши сировину, матеріали, комплектуючі вироби, обладнання за ціною збільшеною на

вартину ПДВ, змушений також підвищувати ціну на свої вироби на суму ПДВ, бо інакше матиме збиткове виробництво. Вироби потрапляють на ринок, де їх купують як працівники виробничої сфери, так і закордонної. У зв'язку з тим, що ціна зросла, необхідно підвищити обсяг коштів, призначених для виплати заробітної плати, пенсій, стипендій і т.д. Звідки взяти кошти в бюджеті? Звичайно використовують ту суму ПДВ, що надійшла як доходи бюджету плюс державні кошти. І так кожний новий виток буде спричинювати нові підвищення цін. Про зменшення дефіциту бюджету в цій ситуації з допомогою сум ПДВ необхідно забути.

Дані висновки щодо механізму стягнення податку на добавлену вартість в Україні показують, що ПДВ в нас проявляє свою ефективність лише головним чином у фінансовому аспекті. За умов розвитку об'єктивних чинників, таких зокрема, як розвинуті ринкові відносини, автоматизовані системи обробки інформації, переваги цієї форми універсального акцизу не проявляються.

Отже, для того, щоб ПДВ став універсальним фінансовим інструментом ринкової економіки України, необхідно вдосконалювати механізм оподаткування, виправляти ті недоліки, які зараз є у законодавстві по оподаткуванню ПДВ, оскільки воно зараз не відповідає загальносвітовим стандартам і не враховує специфічних умов переходу України до ринкових відносин.

Податок на добавлену вартість потрібно розбудовувати, а не переходити до нижчих форм універсального акцизу - податку з продажу чи податку з обороту. Неможливо не погодитися із економістами, які вважають, що функціонування податку на добавлену вартість вимагає великих фінансових витрат і високої податкової бази. Запровадження податку з продажу чи податку з обороту не вимагає таких компонентів. Але чи доцільно переходити на нищі

ступені універсального акцизу, коли світова податкова теорія і практика говорять про інше. Тим більше, що деякі засади функціонування ПДВ на Україні вже відпрацьовані і виправдовують себе.

З урахуванням перспективи розвитку ринкової економіки та членства України в європейських економічних структурах, зростає увага до того зв'язу податку на добавлену вартість, який застосовується в західноєвропейських державах. З фінансової точки зору членство в ЄС передбачає введення у податкову систему ПДВ єдиного зв'язу, тому що відрахування від цього податку у розмірі 1,6% незалежно від країни світу чи підприємства-платника складають дохід Комісії Європейського співтовариства [1]. У зв'язку з ринковими змінами на Україні така практика заслуговує уваги, так як ПДВ відображає особливості та потреби розвинутої ринкової економіки. Все це є причиною для вивчення досвіду функціонування податку на добавлену вартість у провідних країнах світу.

2.2. АКЦИЗНИЙ ЗБІР ТА МИТО ЯК ФАКТОРИ ВЗАЄМОДІЇ ФІСКУ ТА РИНКУ

Аналізуючи доходи консолідованого бюджету України за останні роки, неважко помітити, що надходження по акцизному зборі та миту такі вже й вагомі, як по податку на добавлену вартість. Так, за 1994 рік сума надходжень по акцизному зборі становила 14484424 тис.крб., тобто біля 3% всіх доходів консолідованого бюджету за рік, а по миту ці показники ще нижчі - відповідно 9190238 тис.крб. і біля 2%. Але не дивлячись на це, аналіз становлення функціонування цих двох форм посереднього оподаткування в Україні - важлива умова дослідження системи непрямих податків у державі.

Акцизи - одна з найстаріших форм посереднього оподаткування, існувала в нашій країні за часів Радянського Союзу до 30 років. На початку 30 років багаточисельні різновидності акцизів у зв'язку з податковою реформою 30-31 років були об'єднані разом з іншими складовими в податок з обороту, що проіснував до 1992 року.

Згідно Закону України "Про акцизний збір" від 18 грудня 1991 року та Положення про акцизний збір, яке затверджено 22 грудня 1991 року Кабінетом Міністрів України, відновлено функціонування акцизів на Україні. Якщо порівняти акцизний збір та податок з обороту, який стягувався в Україні, можна виявити багато спільного між ними, хоча податок з обороту є універсальним акцизом:

- оподаткування предметів споживання, котрі не належать до предметів першої необхідності та рівень рентабельності яких достатньо високий
- стягнення проходить лише один раз, на одній з ланок руху товарів від виробника до роздрібного продавця;
- об'єктом оподаткування є повна вартість.

Акцизний збір набагато менше впливає на загальний рівень цін у державі, оскільки перелік підакцизних товарів є не дуже широким (див. додаток 4). Більшість підакцизних товарів споживаються, як правило, заможними верствами населення, тому із допомогою акцизного збору регресивність посередніх податків дещо пом'якшується. З точки зору фіскальної достатності акцизний збір поступається податку на додану вартість і обсягом і стабільністю. Проте, завдяки високій еластичності надходжень по акцизному збору відносно динаміки національного доходу (адже товари, по яких стягується акцизний збір, проявляють високу еластичність, щодо цін і доходів населення) цей податок виконує роль своєрідного регулятора циклічного розвитку ринкової економіки. Без змін в умовах та ставках оподаткування акцизний збір через параметри попиту впливає на збільшення податкових надходжень у періоди зростання та їх зменшення у періоди економічної кризи.

Це показує, що податок на додану вартість і акцизний збір справляють різний вплив на населення, на підприємницьку діяльність та на величину податкових надходжень до бюджету. Всі ці зміни і повпливали на заміну одного непрямого податку (податку з обороту) двома - універсальним акцизом у вигляді податку на додану вартість та специфічними акцизами на окремі групи товарів.

Зараз порядок обчислення і сплати акцизного збору в Україні регламентується такими документами:

- Декретом Кабінету Міністрів України "Про акцизний збір" від 26 грудня 1992 року;
- Декретом Кабінету Міністрів України "Про внесення змін та доповнень до деяких декретів Кабінету Міністрів про податки" від 15 квітня 1993 року;

- Законом України "Про внесення змін до декретів Кабінету Міністрів України "Про податок на добавлену вартість" та "Про акцизний збір" від 19 листопада 1993 року [1].

- Постановою Верховної Ради України "Про перелік товарів, на які встановлюється акцизний збір, та ставки цього збору" від 4 лютого 1994 року;

- Постановою Кабінету Міністрів України "Про внесення змін до переліку товарів, на які встановлюється акцизний збір та ставки цього збору" від 5 серпня 1994 року.

Згідно даного законодавства акцизний збір стягується з реалізації винно-горілчаних виробів, пива, ікри осетрових та осетрових риб та морепродуктів, шоколаду, ювелірних виробів, парфумів, кутрових виробів, легкових автомобілів, високоякісних виробів з фарфору, кришталю, килимів та килимових виробів, а також одягу з натуральної шкіри.

На наш погляд, в даній класифікації, є одна проблема - куди віднести цукор? До товарів, що приносять шкоду здоров'ю, чи до якоїсь іншої групи товарів? І чи доцільно взагалі в країні, що є виробником та експортером цього поширеного серед населення сільськогосподарського продукту штучно завищувати ціну шляхом встановлення 30% акцизного збору?

Платниками акцизного збору виступають суб'єкти підприємницької діяльності, що виробляють та реалізують підакцизні товари. Тому підприємства можуть бути любого відомчого підпорядку-

Згідно даного Закону перелік товарів, на які встановлюється акцизний збір, та його ставки з листопада 1993 року затверджені Верховною Радою. Доти вирішення цього питання входило в компетенцію Кабінету Міністрів.

вання та будь-якої форми власності, включаючи підприємства з іноземними інвестиціями. Як і в податку на добавлену вартість, платниками акцизів можуть виступати і особи, які займаються підприємницькою діяльністю без створення юридичної особи, хоча цей момент, на наш погляд, не знайшов чіткого роз'яснення в українському законодавстві (див. додаток № 5).

Організації, які здійснюють посередницькі та торгівельні функції, акцизного збору в бюджет не сплачують, так як вони не є виробниками підакцизних товарів. Хоча вони їх реалізують. Ці підприємства лише оплачують їх постачальникам - виробникам по продукту, так як акцизи включаються в відпускну ціну виробника продукції. Деякі виключення з цього правила є по імпорту підакцизних товарів. Але цей аспект проблеми ми розглянемо трохи нижче.

Об'єктом стягнення акцизного збору виступають обороти по реалізації на внутрішньому ринку України підакцизних товарів, як власного виробництва, так і ввезених на її територію, якщо інше не передбачене Міжурядовими угодами. Порядок визначення оподаткованого обороту буває різним в залежності від використовуваних цін. Тому для визначення оподаткованого обороту береться вартість підакцизних товарів, що реалізуються, виходячи із відпускних цін з включенням до них суми акцизного збору, або у твердих сумах з одиниці реалізованого товару чи продукції. При реалізації підакцизних товарів за регульованими цінами, оподатковуваний оборот визначається виходячи із вартості товарів за цими цінами, за вирахуванням суми податку на добавлену вартість, обчисленої за ставкою 16,67%, так як сума акцизного збору включається в оподатковуваний оборот ПДВ. Такий самий порядок визначення обороту для справлення акцизного збору в Україні і для довідкових цін, але із однією особливістю. Коли в першому випадку

сума акцизного збору вираховується із регульованої ціни, то в другому - визначається виходячи з величини відпускної ціни, помноженої на ставку акцизного збору. Цей момент так само не знайшов чіткого визначення в податковому законодавстві України.

Заслужують уваги погляди деяких економістів на ці аспекти проблеми, суть яких зводиться до наступного [1]. Для визначення податкованого обороту застосовується формула:

$$BC = (C + П) : (100 - A) \times 100, \text{ де}$$

BC - вільна відпускна ціна;

C - собівартість виробництва;

П - прибуток;

A - ставка акцизного збору, %.

Якщо літерою X позначити коефіцієнт, на який необхідно помножити оптову ціну, яка включає собівартість і прибуток, то використовуючи наведені вище скорочення можна скласти рівняння:

$$X(C + П) - X(C + П)A = C + П,$$

де $X(C + П)$ - відпускна ціна, що включає акциз;

$X(C + П)A$ - сума акцизного збору.

Якщо з відпускної ціни, що включає акцизний збір, виключити суму акцизного збору, можна отримати відпускну ціну, в яку входить лише собівартість та прибуток, звідки:

$$X = 1 : (1 - A).$$

Якщо ж тепер замість X підставити його значення, то формула

отримає вигляд, у якому була наведена спочатку.

Оскільки акцизний збір є об'єктом оподаткування ПДВ, кінцева ціна реалізації, яка включає акцизний збір і ПДВ, обчислюється:

$$ЦР = (С + П) : (100 - А) \times 100 \times 1,20 ,$$

де ЦР - ціна реалізації, що включає суму ПДВ і акцизного збору, причому ставка ПДВ - 20%.

Після нескладних математичних перетворень визначається сума акцизного збору:

$$АЗ = (ЦР - ПДВ) \times А : 100 \text{ або}$$

$$АЗ = ВЦ \times А : 100 ,$$

де АЗ - сума акцизного збору;

ЦР - ціна реалізації, що включає суми ПДВ і АЗ;

ПДВ - сума податку на додану вартість;

ВЦ - відпускна ціна, яка включає лише АЗ.

Ці формули дозволяють чіткіше розібратися в українському законодавстві щодо акцизного збору і їх наявність в інструктивних матеріалах по даному податку допомогла б як суб'єктам господарювання, так і працівникам податкової адміністрації.

По імпортних (ввезених на територію України) товарах оподаткований оборот визначається виходячи з їх митної вартості, визначеної за товари, що імпортується у момент перетину митного кордону України. При визначенні митної вартості іноземна валюта перераховується у валюту України за курсом національного банку України, що діє по розрахунках по зовнішньоекономічних операціях

зв день подання декларації.

Оскільки при визначення об'єкту стягнення акцизного збору йде про обороти по реалізації, ще раз повернемося до цього аспекту - до моменту реалізації.

Датою здійснення обороту вважається день надходження коштів за продані підакцизні товари на рахунки в банках, а при розрахунку готівкою - день надходження виручки в касу. Як виняток, для деяких підприємств встановлюється порядок, при якому реалізовані товари рахуються відвантажені товари і датою здійснення обороту вважається їх відвантаження (наприклад, для підприємств з участю іноземних інвесторів). Як бачимо, в західних країнах рахується за правилом для всіх підприємств те, що в нас є винятком із закону.

Наші економісти [1] доводять, що, якщо затвердити в нас зворотню практику по цьому питанню, то виникнуть проблеми із акцизним збором по товарам, які будучи не оплачені, повертатимуться виробники з певних причин, але, на нашу думку, у випадках повернення підакцизних товарів покупцям до моменту їх оплати акцизи цих товарах виключаються із сум, що підлягають сплаті в бюджет за цей звітний період, в якому було повернення підакцизних товарів.

По акцизах, як і по всіх інших податках є пільги. Але вони, в відміню від пільг по податку на добавлену вартість, дуже обмежені (що є дуже важливим моментом в справленні акцизного збору) і зараз в Україні включають в себе два види. Акцизним збором не обкладаються всі підакцизні товари, що експортуються за межі України. Не підлягають акцизному збору легкові автомобілі

1. Іданов Ю. Налоговая реформа в ФРГ. // Мировая экономика и международные отношения, 1990. № 4. С. 8.

спеціального призначення (швидка допомога, міліція, та ін.).

Крім того, звільняється від оподаткування оборот з реалізації етилового спирту, що використовується для виготовлення лікарських засобів і ветеринарних препаратів. Акцизний збір не справляється з підакцизних товарів власного виробництва підприємств та організацій агропромислового комплексу при використанні їх для обміну на паливно-мастильні матеріали, ліс, пестициди, добрива та інші імпортовані матеріально-технічні ресурси сільського господарства. Цей момент, на нашу думку, є позитивним в законодавстві України, адже звільнення від акцизу має на меті стимулювання валютних надходжень та сприяння розвитку агропромислового комплексу та вирішення деяких соціальних проблем.

При реалізації підакцизних товарів на експорт підприємствами, що здійснюють торговельно-посередницьку діяльність, у випадку надання цих товарів за цінами з акцизним збором, через фінансові органи їм повертаються суми акцизного збору при умові, що не минуло річного терміну з дня надходження відповідних сум вказанню до бюджету.

З метою однозначної ідентифікації підакцизних товарів як предметними інспекціями, митними органами, так і платниками акцизних зборів, необхідно кодифікувати ці товари згідно зі світовими стандартами. Це дозволить систематизувати перелік підакцизних товарів згідно міжнародних домовленостей та правил і запобігти можливим непорозумінням при сплаті акцизного збору на продукцію, що імпортується.

На нашу думку, необхідно переглянути порядок встановлення акцизного збору на натуральну шкіру, тому що введення даного податку приведе до збільшення на третину вартості взуття і шкіряних виробів із натуральної шкіри. В Україні шкіряна сировина

на реалізується виробникам натуральної шкіри за цінами на рівні світових. Це обумовлює відповідну ціну готових виробів із шкіри. Якщо запровадити акцизний збір на шкіру та товари із неї, це обов'язково приведе до втрати конкурентноздатності на внутрішньому ринку вітчизняних товарів з натуральної шкіри.

В 1994 році надходження до бюджету від акцизного збору на вітчизняні вироби з фарфору були мізерні і становили близько 4 м.д.крб., або 0,15% від обсягу реалізації фарфорових виробів. Тому доцільно, на думку автора, з метою захисту вітчизняних виробників, вивести такі вироби з переліку підакцизних товарів і внести статтю "Приладдя столові та кухонні з фарфору імпортні" зі ставкою 30 відсотків. Це стримуватиме імпорт фарфору і підвищить ціну на вітчизняні вироби із нього.

В зв'язку з проголошенням України як незалежної держави, 12 грудня 1991 року Верховна Рада прийняла Митний кодекс України. З цього дня Україна самостійно визначає митну політику. З грудня 1991 року на підставі Указу Президента України було створено Державний митний комітет. З цього часу 26 митниць, розташованих на території України, були підпорядковані Державному митному комітетові України і почалося формування митної системи України.

Митне регулювання в Україні здійснюється відповідно до таких законодавчих актів:

- Митного кодексу України;
- Закону України "Про єдиний митний тариф";
- Декрету Кабінету Міністрів України "Про єдиний митний тариф України";
- Декрету Кабінету Міністрів України "Про порядок обкладання митом предметів, які ввозяться, пересилаються громадянами

в Україну та ін.

Період становлення мита на Україні, як однієї із форм посереднього оподаткування, характеризується кількома особливостями:

- різким зростанням чисельності суб'єктів зовнішньо-економічної діяльності;
- збільшенням пасажиро- та транспортних потоків через митний кордон держави;
- розширенням спільних підприємств з іноземними інвестиціями.

Мито, як і акцизний збір та ПДВ, - один із видів непрямих оподаткування, так як цей податок включається до ціни товарів і стягується за рахунок покупця. Їх суми збільшують ціну реалізації, що підтверджує їх регресивний характер. Тим більше, що середік товарів, що підлягають митному оподаткуванню ширший, ніж у випадку із акцизним збором. Але вимоги про декларування, тобто заявлення митниці відомостей про вантажі та товари, що відправляються за межі України, чи ввозяться на територію України з-за кордону, не можуть розглядатися, як дискримінаційні заходи, що обмежують діяльність суб'єктів господарювання та зменшують реалізовані доходи населення, а являють собою загальноприйняті у світовій практиці дії, спрямовані на впорядкування зовнішньо-економічної діяльності.

Товари та інші предмети, що ввозяться на митну територію і вивозяться за межі цієї території, підлягають обкладенню митом, якщо інше не передбачене законодавством України. Мито, що стягується митницею, являє собою податок на товари та інші предмети, які переміщуються через митний кордон України. Згідно митного кодексу України, в Україні застосовуються такі види мита:

- адвалларне - що нараховується у відсотках до митної вартості товарів та інших предметів, які обкладаються митом;

- специфічне - що нараховується у встановленому грошовому виразі на одиницю товарів та інших предметів, які обкладаються митом;

- комбіноване - що поєднує обидва ці види митного обкладання.

Але, як показують дослідження функціонування мита в Україні (див. додаток № 6.) з трьох видів працює лише адвалларне мито.

В залежності від форм, мито в Україні згідно Митного кодексу буває: вивізним, ввізним та транзитним.

Вивізне, або ще його називають, експортне мито, нараховується на товари та інші предмети, при їх вивезенні за територію України. Воно нараховується за ставками, передбаченими Єдиним митним тарифом - систематизованим збірником ставок мита.

Ввізне, або імпорнтне мито, нараховується на товари та інші предмети, що ввозяться на митну територію України. Його ставки само визначаються згідно Єдиного митного тарифу, але вони можуть бути диференційованими в залежності від зовнішньо-економічної політики.

В окремих випадках при ввезенні на митну територію України і вивезенні за її межі товарів, незалежно від інших видів мит можуть застосовуватись:

- сезонне мито;
- спеціальне мито;
- антидемпінгове мито;
- компенсаційне мито.

Сезонне мито може встановлюватись на окремі товари та інші предмети на строк не більше чотирьох місяців з моменту їх встановлення. Сезонне мито може бути як експортне, так імпорнтне.

Спеціальне мито вводиться як захисний та запобіжний захід, тому ставка спеціального мита встановлюється в кожному конк-

ретному випадку окремо.

Антидемпінгове мито використовується як засіб впливу на демпінгові ціни внутрішнього та зовнішнього ринків. Ставка антидемпінгового мита не може перевищувати різниці між конкурентною оптовою ціною об'єкта демпінгу в країні експорту на момент цього експорту і заявленою ціною при його ввезенні на митну територію України.

У випадках ввезення на митну територію України товарів, при виробництві або експорті яких прямо чи побічно використовується субсидія, або вивезення за межі митної території України товарів, що завдає чи загрожує завдати шкоди державним інтересам, застосовується компенсаційне мито. Ставки такого мита не можуть перевищувати виявленого розміру субсидій.

Позитивним в митному законодавстві України є те, що в ньому є тлумачення про визначення країни походження товарів. Згідно цього тлумачення, країною походження товарів вважається країна, де товари були повністю вироблені або піддавались достатній переробці чи обробці. Не можуть визнаватись: як достатня переробка чи обробка наступні технологічні операції:

- щодо схоронності товарів під час їх зберігання чи транспортування;
- підготовка товарів до продажу та транспортування;
- прості складські операції;
- змішування товарів без надання одержаній продукції характеристик, що істотно відрізняють її від вихідних складових.

Мито нараховується митним органом України відповідно до положень митного кодексу і ставок Єдиного митного тарифу, чинними на день подання митної декларації, і сплачується у валюті України. При визначенні митної вартості і сплаті мита іноземна ва-

Мито перераховується у валюту України за курсом Національного банку, який застосовується для розрахунків по зовнішньо-економічних операціях і діє на день подання митної декларації.

Мито сплачується митним органам України і вноситься до державного бюджету.

Аналізуючи митні надходження, можна побачити (див. табл. 7), що за 1994 рік митниці України перерахували до державного бюджету 95900 млн. крб. Розподіл цих надходжень наведений в табл. 7.

Аналіз показує, що загальній сумі надходжень від митниць до державного бюджету України переважну більшість - 99,4% - складають мита. В загальному обсязі мита найбільшу питому вагу становить експортне мито (ввізне) - 50,7%.

Структура мита, яке стягується з громадян, при аналізі дає наступні співвідношення:

- 46,8% - мито, що стягується з громадян при вивезення предметів та товарів;
- 52,2% - мито, що стягується з громадян при ввезенні предметів та товарів.

Мито, що стягують з громадян при ввезення, має наступну структуру:

- 5,5% - мито, що стягується за предмети;
- 94,5% - мито, що стягується за автомобілі.

Таблиця 7.

МИТНІ НАДХОДЖЕННЯ ДО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ ЗА 1994 РІК

Перераховано до державного бюджету	В млн. крб.	У відсотках	
Всього надходжень	9195900	100	
В тому числі:			
- мито всього	9140724	99,4	100
1. експортне	3190112		34,9
2. імпортне	3389440		37,0
3. з громадян	2558172		27,9
4. поштове	3000		0,2
- інші надходження	55176	0,6	

Досліджуючи географічний розподіл надходжень мита в Україну в 1994 рік можна побачити, що найбільша питома вага припадає на країни СНД [1]:

	1993 рік	1994 рік
Країни СНД	48,6%	54,9%
Країни Європи	23,8%	16,7%
Країни Азії	19,5%	18,6%
Інші країни	8,1%	9,8%

 Підготовано за статистичними звітами Митного Комітету за 1994 рік.

Заслужує особливої уваги аналіз діючих пільг по миту. Всі ці пільги можна розділити на три основні групи:

1. Звільнення від сплати мита. Від сплати мита звільняються:

- транспортні засоби, що здійснюють міжнародні перевезення;
- валюта України, іноземна валюта та цінні папери;
- товари та предмети, що підлягають поверненню у власність держави;
- товари та інші предмети, що походять з митної території України;
- товари, що вивозяться для забезпечення діяльності українських зафрактораних суб'єктів господарської діяльності;
- інші товари, що визначаються законодавством України.

2. Тарифні пільги. Допускається зниження ставок мита при ввезенні на митну територію України та вивезенні за межі території товарів та інших предметів:

- відремонтованих та раніше ввезених на митну територію;
- пошкоджених до пропуску через митний кордон;
- в інших випадках, що визначаються законами України.

Тарифні пільги можуть існувати і при обкладанні митом при перетині кордону спеціальних митних зон.

3. Тарифні преференції. Допускається встановлення преференцій щодо ставок Єдиного митного тарифу України у вигляді звільнення від обкладання митом, пониження ставок мита або встановлення квот на преференційне ввезення щодо товарів та інших предметів, які:

- походять з держав, що утворюють разом з Україною митний союз або вільну зону торгівлі;
- походять з країн, що розвиваються і користуються загальною системою преференцій;

- обертаються в прикордонній торгівлі.

Як показують дослідження, мито, як і вся система посереднього оподаткування на Україні знаходиться на початковому періоді становлення в умовах переходу до ринкових відносин. Тому для нормального його функціонування необхідне вивчення всіх проблем, пов'язаних із митною системою і на основі використання зарубіжного досвіду та врахування специфічних економічних умов, в яких знаходиться Україна, запровадження можливих шляхів вирішення цих аспектів.

На нашу думку, якісне підвищення рівня митного оподаткування, що так вкрай необхідне для швидкої інтеграції України в світову економіку, повинно забезпечуватись переходом від обмежувального та заборонного принципу до регулюючого. Для захисту економічних інтересів суб'єктів господарської діяльності, так і держави, необхідне застосування всіх видів мита. Вдосконалення митної політики повинно бути направлене на стимулювання експорту, як джерела валютних надходжень, та розвитку виробництва товарів, застосування особливих видів та форм мита приведені до захисту місцевих виробників та внутрішнього ринку.

Дослідження показують, що чітка організація митного контролю та сплатою мита до державного бюджету, дуже важлива в умовах ринкових відносин, особливо, коли мова йде про розбудову економіки держави. Аналізуючи стан роботи в цьому напрямку, видно, що необхідно вдосконалювати роботу митних органів з цих питань, змінити систему перерахування мита до державного бюджету, відпрацювати відносини як між суб'єктами господарської діяльності, так і всередині митної системи України.

2.3. УХИЛЕННЯ ВІД СПЛАТИ ПОДАТКІВ І ФІСКАЛЬНИЙ КОНТРОЛЬ

Фіскальній практиці всіх часів і народів невідомі податки, які б не впливали на економічну та соціальну поведінку платників, не змінювали її, змушуючи пристосовувати господарювання й соціальний статус до умов та обставин, які створювались в процесі оподаткування.

Конструювання податкових систем і творення законів, здатних зоряд із фіском служити соціальним та економічним аспектам більше, ніж пошуки ідеального податку, відповідає суспільним потребам. Якщо фіскальна законотворчість парламенту обов'язково обґрунтовується національними інтересами, добрими намірами, вищими етичними критеріями, то на рівні виконавчої влади при зіткненні необхідності з реальністю кількість проблем суттєво скорочується. Але закони і реформи, навіть, виважені і мудрі, ще треба привести в дію. Тому, податкова система повинна відповідати адміністративним та операційним можливостям управління нею.

Податковий кодекс, або іншими словами фіскальна культура - це частина національно-культурних особливостей народу кожної держави. Наприклад, у Скандинавських країнах, зокрема, у Швеції, рівень оподаткування сягає 60-70% валового національного доходу, тоді як у США і Японії цей показник не перевищує 40%. Для американця або японця, мабуть, був би нестерпний ^{ТАКИМ} той рівень оподаткування. Тому, на нашу думку, в процесі розбудови податкової системи нового взірця дуже важливим є ґрунтовне дослідження та вивчення питань поведінки платників щодо фіску і навпаки, відношення податкової адміністрації до платників.

Податковий кодекс включає ставлення до процесу оподаткування всіх учасників податкового процесу: законодавців, фіскальних

платників і самих платників, тобто стосується всього суспільст-

В цьому аспекті дуже важливим є поєднання суб'єктивних
вимог платників і збирачів податків із реальними обставинами та
організаційною побудовою податкової системи, сполучення ідей-
бажаного із реально можливим за існуючих політичних та еко-
номічних умов.

Знаючи основні принципи податкового менеджменту, розглянемо відповідність існуючої системи податкової служби в Україні тим економічним та соціальним завданням, які потрібно вирішувати для будови ринкової економіки.

Основна функція податкової служби - це контроль за пра-
вильністю і своєчасністю надходження податкових коштів, боротьба
з порушниками податкового законодавства. Це - стратегія. Тактику
боротьби з порушниками диктує сама природа фіскальних порушень.
Заходи етично-виховного, профілактичного, контрольного та кар-
є-репресивного характеру. Вистежуючи податкових зловмисників,
які ухиляються від сплати податків, представники податкової
адміністрації змушені реагувати на мотиви їхньої поведінки та на
наслідки їхніх дій. Узагальнюючи дану проблему, необхідно відмітити,
що даний аспект включає в себе два основних напрями роботи подат-
кової адміністрації: контрольний і соціально-психологічний. Го-
ловне у цій справі - організаційні потенціали, компетентність і
професіоналізм представників податкової адміністрації. Бивчення
зарядового досвіду країн з розвинутою економікою з питань конт-
рольної та соціально-психологічної роботи є невід'ємним елементом
створення оптимальної податкової системи в Україні.

Зараз на заході досить активно використовується психологічний метод дослідження причин податкових порушень для вдоско-

валення способів боротьби із тими, хто ухиляється від сплати податків. Ще наприкінці 30-х років нашого століття відомий німецький економіст Г. Шмольдерс звернувся до проблеми ухилення від сплати податків і став предтечею фіскальної соціології, розкривши основи нового напрямку податкових знань фіскальної психології [1].

Предметом фіскальної психології є податкове мислення людей, податкова етика платників та збирачів податків. З цього часу проблема ухилення від сплати податків стала розглядатися в економічних, правових, етичних, суспільно-політичних, соціально-психологічних аспектах.

Цікавим, на нашу думку, в дослідження проблеми ухилення від сплати податків, є визначення математичної залежності між процентом ухилення та фактично нарахованими та сплаченими сумами податків, що надійшли в бюджет держави. Її можна записати таким чином:

$$\% Y = (100 - \% H),$$

де % Y - процент ухилення від сплати податків;

% H - процент фактичного надходження податків до бюджету держави, що визначається по наступній формулі:

$$\% H = \frac{\text{сума податків, що фактично надійшли в бюджет}}{\text{сума податків, які повинні би надійти}} \times 100\%.$$

Особливістю в даній ситуації є те, що величину суми податко-

них надходжень, що повинні би надійти до бюджету можна визначити лише емпірично. Тому про чітку математичну залежність, щодо визначення проценту ухилення від сплати податків не може бути й мови. Але в науково-пізнавальному аспекті цей показник заслуговує певної уваги.

Особливо це стосується проблем ухилення від сплати посередніх податків. Адже, як відомо, завдяки процесу перекидання майже весь тягар по сплаті непрямих податків лежить на кінцевому споживачеві. Він ухилитися від сплати непрямих податків не в змоззі, адже сама сума, як і ПДВ, так і акцизу і мита нівелюється в ціні товару, і рідко коли цей покупець без додаткових зусиль в змоззі розібратися яку частину ціни товару становлять непрямі податки. Це означає, що носій податку вже сплатив загальну суму цих податків, придбавши його у роздрібного продавця. Залишилось тільки платникам цих податків перерахувати їх до бюджету (як було відмічено вище, в посередньому оподаткуванні носій податку та платник податку є різними особами). От якраз і на цій стадії можливе ухилення від сплати непрямих податків, адже платники податків отримують можливість незаконного збільшення своїх доходів в частині неперерахованих сум до бюджету, що є вже фактично сплаченими носіями таких податків.)

У сфері податкових знань про ухилення від сплати податків розмежовуються поняття ухилення від сплати без порушення закону та поняття незаконного ухилення від сплати податків, хоча їх можна аналізувати і сукупно, як інтегральне поняття - "обхід податків". Схожість і взаємозв'язок цих явищ визначає й одну стратегію фіскальних органів, щодо охорони державних доходів від несплати податків. Хоча в тактичному плані, методи боротьби із цими явищами істотно відрізняються. Ставлення до фіску відображає

антиборство мотивів корисливого інтересу, що побуджується ма-
теріальним інстинктом, і громадського обов'язку вносити свій
внесок в утримання держави, що з'являється в результаті суспіль-
ного виховання.

Ухилення від сплати податків в Україні процвітає частково
внаслідок аморалізму, що породжується бажанням отримання високих
доходів незалежно яким шляхом, або через невдоволення високими
ставками, коли оголошення істинних доходів може означати іноді і
економічне банкрутство. Ці дві причини, на нашу думку, і спонука-
ють до ухилення від сплати податків у нашій країні.

Зміни в податковому законодавстві, що проводилися в Україні
впротязі 1993-94 рр. істотного впливу на економічний стан
об'єктів підприємницької діяльності в сторону покращення не вия-
вили. За рахунок незбалансованості податкових методів регулювання
економічних відносин, що існує внаслідок відсутності чіткої еко-
номічної доктрини, за рахунок високих ставок ПДВ, податку на
ввіз, інших податків, сколадається сприятливе середовище для
ухилення від сплати податків. Більшість людей порушує прийняті
законодавчі та моральні норми тільки тоді, коли вони відчують,
що можуть зробити це безкарно. Розчарування політикою, на яку
людьки витрачає податкові збори, посилює ці бажання.

Ухилення від сплати податків не обов'язково викликає автома-
тичну реакцію податкової адміністрації у вигляді переслідування
чи покарання. Тому у платника є вибір між двома лініями поведінки
— повідомити правду в податковій декларації чи неправду, точніше
завідому неправду. Якщо він обере останній варіант, результат залежить
від імовірності перевірки податкової інформації фіскальною
адміністрацією. Ухилення можливе лише тоді, коли його масштаби
переважають здатність податкових служб до адекватного контролю,

бо ж коли порушники знаходять способи нейтралізувати дію фіскалу. Зарепа законних форм ухилення знаходяться у складній структурі занесу та господарських зв'язків, у величезній складності фіскального законодавства в умовах ринкового господарства. Для інвесторів та й дохододержувачів з'являється можливість без формального порушення закону обійти податок, використавши відповідні занесові операції та юридичні нюанси для ухилення від фіскального обов'язку. Діють ці способи як на національному рівні економіки, так і в світовому масштабі. Наші вітчизняні науковці та економісти не раз характеризували способи легалізованого приховування доходів та прибутків від оподаткування [1]. Їх суть зводиться до наступного: штучне завищення витрат виробництва на некоректне списання амортизації (згідно нового Закону України "Про оподаткування прибутку підприємств") з метою зменшення прибутків; розміщення коштів у благодійні та довірчі фонди; розподіл доходів через партнерство та дарування; приховування сум ПДВ по авантажній, але не оплаченій продукції та ін.

Діючи закони в Україні передбачають немало пільг, використовуючи які суб'єкти господарювання можуть значно зменшити виплати в бюджет на цілком законних підставах. Так, вирішуючи проблеми енергопостачання, Верховна Рада звільнила Донецькі шахти від плати ПДВ. Разом із можливостями ухилення, рішення це породило і нову проблему. На Донецькому вугіллі працюють металургійні підприємства України, а тут при реалізації сплачується податок на завлену вартість з врахуванням доданої вартості вугілля. Невідповідно відмітити, якщо на ціні металу це ніяк не відображається,

що відображається на металургах. І вже бумерангом б'є по самих шахтарях при оплаті ними за електроенергію, виробі з металу, деревину і іншу сировину з врахуванням податку на добавлену вартість. На нашу думку, діюча податкова політика, надаючи окремі пільги, не вирішує проблем, а лише перекладає їх з одних плеч та осіб. При чому в процесі такого перекладання великі суми грошових коштів осідають на рахунку суб'єктів господарювання, не надходячи до бюджету держави в результаті розумного (зі сторони бізнесу) використання діючого законодавства. (Серед законодавців, для прикладу, розповсюджена думка, що звільняючи спільні підприємства з іноземними інвестиціями від сплати ПДВ, ми закладаємо вигідні умовалити для залучення в Україну зарубіжних інвесторів. Досліджуючи зарубіжний досвід в цих аспектах, необхідно відмітити, що такого роду пільги не зустрічаються в жодній країні із розвинутими ринковими відносинами.

Оскільки надходження непрямих податків, і особливо ПДВ, займають значну частку в доходах бюджету, як було відмічено вище, то пошук шляхів мінімізації ухилення від сплати таких податків дуже актуальний для України.

На нашу думку, існує межа посередніх податків, після якої приводить масове ухилення від сплати. Так, по емпіричних оцінках відомих економістів, максимальна ставка ПДВ не повинна перевищувати 20% оборотів по реалізації. По наших розрахунках. (розрахунки проводяться в наступному питанні) для України і 20% - це дуже високо піднята планка, оскільки існують ще різного роду відрахування (типу фонду Чорнобиля і ін.) і вони також виступають базою для ПДВ. Декілька слів про доцільність введення в Україні кількох ставок ПДВ: основної і зниженої на продукти харчування, дитячий сегмент і інше. В деяких європейських державах введено декіль-

ставок ПДВ, наприклад, в Франції - 5, Іспанії - 3, Німеччині - 2. Ми проти такого підходу. Причому в деяких із цих країни ставка ПДВ перевищує 20%. Але застосування таких високих ставок в Україні, не дивлячись на реальні бюджетні потреби держави, із соціально-економічної сторони недопустиме. Адже висока шкала оподаткування ПДВ передбачає і достатньо сильний соціальних захист для нижчих верств населення. А цього в Україні в період розбалансованості економіки домогтися дуже важко. Тому, на нашу думку є два шляхи: пониження ставки ПДВ (при чому, єдиної для промисловості та торгівлі незалежно від характеру продукції), або при наявності діючих ставках ПДВ пошук шляхів повернення податків громадянам через суспільні фонди споживання.

На нашу думку, недопустимо також звільнення імпортованих товарів від сплати акцизного збору, що пропонують деякі наші економісти. Таким рішенням уряд дасть можливість валюті вільно, без контролювання податкового законодавства, переміщатися за границю, що зовсім не сприятиме розвитку нашої економіки.)

Загальновідомо, що капітал не терпить відсутності прибутку, треба зауважити, що збільшення прибутків за рахунок ухилення від сплати податків, не таке вже й надійне джерело. Тому культура стосунків ділового світу з державою помітно зросла, хоч і не до повної властивої взаємним стосункам підприємців та комерсантів. Страх розголосу фіскального скандалу стримує істинного бізнесмена навіть, якщо обхід податкового законодавства обіцяє великий прибуток. У діловому цивілізованому суспільстві до атрибутів поведінки крім примусового відшкодування втрат фіску та кримінальної відповідальності, належить також публічне безчестя. Це відповідає загальній тенденції переорієнтації світової суспільної моралі.

Податкова етика, тобто наука, що висвітлює основні моменти податкового кодаксу, є перспективною в Україні, оскільки вивчення податкового мислення людей дасть змогу зрозуміти основні причини ухилення від сплати податків. Розуміння поведінки суб'єктів підприємницької діяльності необхідне для ефективної організації діяльності податкової адміністрації. Адже через податкову службу забезпечується контроль за проведенням податкової політики держави, так як моральні аспекти ще не здатні замінити силу закону та авторитет влади.

На думку західних експертів дрібне, але масове ухилення від сплати податків настільки вкорінилося в суспільстві, що перебороть його без додаткових зусиль дуже важко. Ще серйозніші проблеми породжує велике ухилення особливо з боку великих компаній. Проте, зусиллями, як першої, так і другої форми ухилення, залишаються люди, які приймають рішення.

Фіскальним зловживанням протистоїть податкова адміністрація, робота якої, певна річ у межах закону, повинна відрізнятися гнучкістю дій, розумінням реальностей, господарського життя та психології платників. В Україні після прийняття Закону України від 24.12.1993 р. "Про внесення змін та доповнень до Закону України "Про державну податкову службу"", значно розширилися функції державних податкових інспекцій, а також права податкових інспекторів і їх обов'язки та відповідальність. Стали більш жорсткими фінансові санкції по відношенню до податкового шахрайства. Аналізуючи роботу податкової адміністрації Тернопільської області за 1994 рік можна побачити наступні результати (див. табл. 8).

Змінилась і структура податкових інспекцій, значно розширилась штат працівників, стала більш ефективною економіко-конт-

зольна робота, зокрема, по непрямим податках. Звичайно це один із кроків до побудови вдосконаленої податкової служби в Україні.

При перебудові податкової адміністрації потрібно використувати передовий досвід країн, де податкова служба формувалась не одне десятиліття. Для прикладу розглянемо структуру службового персоналу по непрямим податках Ірландії (див. мал. 4.). Аналізуючи дану структуру можна зробити висновок, що сучасна структура податкової служби по ПДВ в Україні наближена до міжнародних стандартів. Створення спеціалізованих управлінь та відділів по непрямим податках, що є наслідком використання зарубіжного досвіду, є важливим кроком до покращення економіко-контрольної роботи по непрямим податках. Але який би досвід ми не використовували в побудові податкової адміністрації позитивних результатів в податковій політиці ми не досягнемо, поки не буде чіткої економічної доктрини держави, тобто не буде визначено чіткого цільного місця податків у всій соціально-економічній політиці держави.

На боці фіску на заході стоїть сильна і кваліфікована податкова служба. Вона забезпечує ретельну перевірку декларацій та банківських рахунків, перешкоджає відмиванню незаконно добутих доходів та прибутків. Економічна, фіскальна та соціальна необхідність боротьби з ухиленням від сплати податків диктує використання заходів як законодавчого характеру так і адміністративного. Серед них суворі фінансові та кримінальні санкції, збільшення чисельності податкових агентів. Забезпечення їх найсучаснішими засобами інформатики й оргтехніки, координація дій податкових органів із діяльністю державного банку, митного комітету, а також з роботою спецслужб. В Україні необхідно розширити

Таблиця Ч.

РЕЗУЛЬТАТИ ПЕРЕВІРОК

(по матеріалах Тернопільської обласної ДПІ)

в млн. крб.

	Фактично надійшло за рік	Сума платежів, додатково нарахованих у бюджет, в т. ч.		
		всього	камераль- них пере- вірок	докумен- тальних перевірок
1. Загальні підсумки по всіх податкових над- ходженнях	217200	2392	330	2062
2. Надходження по ПДВ	81660	333	50	283
3. Надходження по ак- цизному збору	8680	32	4	28
4. Відносна частка ПДВ у загальній сумі по- даткових надходжень	37,6%	13,9%	15,1%	13,7%
5. Відносна частка ак- цизного збору у за- гальній сумі подат- кових надходжень	3,9%	1,3%	1,2%	1,3%

ЗАХОДИ, ПРИЙНЯТІ ДО ПОРУШНИКІВ

млн. крб.

	Кількість посадових осіб, при-тягнутих до відпо-відальн.	Суми накладених адмініст-ративних штрафів	Сплачено платежів по актах перевірок
1. Загальні підсумки контроль-ної роботи	769	239	2153
2. В тому числі підсумки по контрольній роботі	216	36.5	328.5
3. Відносна частка непрямих по-датків в підсумках роботи	27,1%	15,3%	15,2%

СТРУКТУРА УПРАВЛІННЯ ПОСЕРЕДНІХ ПОДАТКІВ В ІРЛАНДІІ(★)

ДЕПАРТАМЕНТ ДЕРЖАВНИХ
ЗБОРІВ

ГОЛОВНЕ
ВІДОМСТВО

ІНСПЕКЦІІ

ВІДДІЛ МИТНИХ
ЗБОРІВ

ГОЛОВНЕ УПРАВЛІННЯ ЗБО-
РІВ І КОМП'ЮТЕРНИЙ АК

ОСНОВНІ РАХУНКИ, БУХГАЛ-
ТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, КОНТРОЛЬ

Юридичний і статистичний
відділ

Дублін - столичний
податковий округ

Гол. адміністрація і конт-
роль: виконання; визна-
чення податкових ставок

Інші податкові
округи

Відділ повернення пере-
плат по ПДВ іноземним
підприємцям і виявлення
незареєстрованих осіб

Збори податків із заре-
єстрованих осіб

Контроль, аудит та розс-
лідкування порушень

Повернення платежів
зареєстрованим особам

★ (Tait A. A. The Value Added Tax Wash International Monetary
Fund 1988. p. 246)

права податкових працівників, дозволити їм користуватися будь-якою інформацією, коли це потрібно для справи. В Італії, наприклад, з 1993 року перед податковими органами відкрита завіса банківської таємниці при підозрі приховування доходів чи при недбалому веденні бухгалтерського обліку [1].

Досліджуючи практику фіскального контролю в Україні, можна також відмітити ще один важливий, на нашу думку, момент. Дослідженням податкових порушень у країнах із розвинутими ринковими відносинами займаються не тільки працівники податкової адміністрації, але й ряд спецслужб. Так, вже багато років в багатьох країнах світу активно працює податкова поліція. Особливо помітна робота інспекторів цього відомства у ФРН. Щорічно у жарбницю у вигляді штрафів за ухилення від сплати податків надходить в середньому 60 млн. німецьких марок [2]. Податкові поліцейські у ФРН користуються широкими правами. Вони можуть без відома клієнтів контролювати банківські рахунки, причому не тільки підозрюваних осіб, а й їх родичів, ділових партнерів, друзів; прослуховують телефонні розмови, арештовують підозрюваних осіб та проводять дізнання.

В Україні створені спеціальні підрозділи у боротьбі із правопорушеннями у сфері оподаткування з метою здійснення передбачених законом заходів, спрямованих на підвищення діяльності державної податкової інспекції та захисту економіки від злочинних посягань. Одним з головних завдань роботи цієї служби є забезпечення особистої безпеки працівників податкової адміністрації при вико-

1. Суторміна В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л.: Держава - Податки - бізнес// Київ, Либідь, 1992.

2. Фінансова Україна. / К.: - 1994р. № 1.

ванні ними службових обов'язків. Спеціальні підрозділи, як пока-
зує аналіз їх роботи за 1994 рік, здійснюють свою діяльність при
взаємодії із місцевими державними податковими інспекціями, служ-
бою безпеки, контрольно-ревізійними, фінансовими, банківськими,
аудиторськими та іншими організаціями та установами. Існування
такого підрозділу зобов'язує платників ретельно відноситись до
сплати податків; нагадує порушникам про те, що ухилення від спла-
ти податків, в разі їх виявлення, не залишається без суворого по-
карання. Щодо психологічного аспекту, на думку автора, існування
такої служби є однією із суб'єктивних форм впливу на поведінку
платників.

При формуванні високоефективної податкової адміністрації не
слід забувати і про матеріальне становище податкових інспекторів.
У США працівники податкових служб - одна із найбільш високо-опла-
чуваних категорій державних службовців. Це пояснюється тим, що
праця податкового інспектора потребує високого рівня кваліфікації
і значний розмір оплати праці до того ж попереджує зловживання
службовим становищем. Така праця є престижною і втратити її через
хабарництво недоцільно і невигідно. Хоча, певна річ, високою за-
робітною платою не можна покінчити із хабарництвом в податковій
службі. Тому, за податківцями в США встановлено суворий контроль.

В Україні необхідно підняти престиж роботи податківця, за-
безпечити його такою заробітною платою, щоб зловживання службовим
становищем не манило до себе податкового інспектора. Необхідно
також, забезпечити комплексний контроль за працівниками податко-
вої служби; перебудувати роботу так, щоб вона базувалась на здо-
рогій конкуренції і самі її умови виключали можливість зловживан-
ня. Зараз у державній податковій інспекції цим займаються відділи
службових розслідувань. Працівники цих підрозділів запобігають

розголошенню державної, відомчої та комерційної таємниці робітниками податкових інспекцій та попереджають зловживання ними службовим становищем. Але робота відділів податкових розслідувань, яка на місцях зводиться до простого дублювання роботи інших відділів податкових служб, потребує покращення. Тому, на нашу думку, необхідно вдосконалювати систему внутрішнього контролю і задалі, залучати до такої роботи перекваліфікованих працівників міністерства внутрішніх справ та служби безпеки, які мають навички у цих питаннях. Необхідно визначити чіткіше адміністративні, фінансові та кримінальні санкції для тих осіб, що зловживають службовим становищем.

Високий рівень заробітної плати, звичайно, повинен відповідати високому рівню кваліфікації податкових інспекторів, а зараз зараз, вітчизняній податковій службі не вистачає кваліфікованих кадрів. На нашу думку, спеціалістів для Державної Податкової Інспекції необхідно готувати окремо від фінансистів, адже праця податківця суттєво відрізняється від роботи фінансиста. При економічних вузах доцільно створити спеціальні підрозділи. Які будуть займатися підготовкою кадрів для податкової адміністрації. Працівники податкових служб повинні мати обов'язкову вищу економічну освіту, адже робота податкового інспектора, поряд із роботою з документами та законами, включає в себе, що є найголовнішим, взаємовідносини з людьми, що є платниками податків.

Поряд із освітою персоналу Державної податкової інспекції гостро стоїть проблема недостатнього забезпечення інформаційно-технічним обладнанням податкової служби. Сюди відноситься забезпечення ДПІ відповідними вітчизняними та зарубіжними літературними джерелами, а також персональними комп'ютерними засобами та банками даних, що відповідають світовому рівню. В США зараз

проводиться впровадження сітки електронного обліку даних (ЕДІ), яка спрощує процес подання декларацій та документальне оформлення взаємозв'язків, як для клієнтів - платників податків, так і для податкових управлінь. Союз податкових інспекторів (FTA) - некомерційна організація, яка об'єднує представників від усіх 50-ти штатів США, має намір почати фінансування контракту з корпорацією Electronic Data Systems (EDS) про представлення податкової системи послуг її сіткою.

Для проведення в життя такого процесу при FTA створена корпорація TAX NET Government Communication, завданням якої є надання послуг та допомоги компаніям - платникам податків в передачі через сітку різноманітних типів податкових форм, що прийняті в різних штатах. Користування подібним сервісом створює ряд переваг: економія коштів за рахунок відмови від поштових послуг, зменшення витрат на обробку документів, зменшення кількості помилок, що виникають при повторному вводі даних в комп'ютер.

Дана система послуг дозволяє платникам своєчасно отримувати повідомлення про надходження їх податкових декларацій. Для тих, хто розробляє програмне забезпечення, стандартизація формату означає, що їм більше не потрібно заповнювати податкові форми різних типів, чи використовувати різноманітні програми для представлення податкових декларацій в різних штатах, в яких вони сплачують податки. Еже 33 штати, або дозволяють, або застосовують використання електронних засобів для збору та справлення податків, а Флоріда та Техас допускають електронне надання податкових декларацій як обов'язок [1]. Система TAX NET є унікальною, на

нашу думку, так як дозволяє суб'єктам господарювання, що виступають в якості платників податків, передавати всю інформацію про податки в центральну службу за допомогою стандартних форм. Крім того, компанії в якості підтвердження своїх дій можуть додавати до своїх електронних форм платіжні доручення.

Аналіз досвіду використання додаткових послуг, що надаються електронними засобами збору податків показує, що це повинно бути питанням вільного вибору, а обов'язковою вимогою. Крім перерахованих вище переваг комп'ютеризованої системи оподаткування можна виділити ще й можливість більш досконалого податкового контролю за надходженням податкових коштів в бюджет держави.

Для України вирішення всіх цих питань неможливе без гармонійного поєднання національних особливостей формування ринкових відносин і світовою фіскальною теорією та практикою. Приєднання України до Міжнародної фіскальної асоціації дало б можливість цій країні приймати участь у міжнародних конгресах податкових фахівців та завести фіскальну документацію, що відповідає б міжнародним стандартам. Звичайно, для досягнення високого рівня комп'ютеризації у вітчизняній податковій адміністрації потрібен час, адже рівень розвитку техніки та електроніки в Україні далекі від бажаного. Перші кроки в комп'ютеризації вітчизняної податкової служби вже зроблені: для повного та своєчасного обліку платників, поліпшення контролю за сплатою податків реалізується наступний етап впровадження автоматизованої служби "ПОДАТКИ".

На нашу думку, даний етап комп'ютеризації заслуговує уваги. Дана автоматизована система не дозволяє чітко розібратися в зв'язці платників та суб'єктивно впливає на їх дії, особливо при справленні непрямих податків. Тому ми пропонуємо розширити базу системи файлів по вхідних та вихідних даних комп'ютерної

системи по непрямим податках. Даний перелік пропонується лише як основа і в ньому визначаються лише деякі основні пріоритети діяльності комп'ютерних систем:

- 1) файл, що визначає реєстраційний номер платника податків та роздрук з реєстраційного сертифікату по непрямим податках;
- 2) алфавітні та порядкові системи всіх реєстрацій, що призначені для використання в податковій адміністрації;
- 3) повідомлення про сплату;
- 4) повідомлення про кредити чи чеки, які підтверджують сплату;
- 5) повідомлення про суму оподаткування, виплати сум, повернуті по непрямим податках;
- 6) список помилок (повернена інформація чи невідповідність документів);
- 7) список невідправлених повідомлень;
- 8) інформація, що запрошується про відсутність даних на повернення платежіфв по непрямим податках;
- 9) рахунки по недоборах (недоїмках);
- 10) повідомлення про право накладання арешту чи штрафних санкцій;
- 11) нефайлові повідомлення;
- 12) реєстраційні форми для нових платників чи зміни найменування;
- 13) форми звітів по інвентарю та складських запасах (з обов'язковою відміткою сплачених сум ПДВ);
- 14) контроль аудиту та вимоги виконання;
- 15) звіт по аудиту;
- 16) повідомлення про недостатність фактів по аудиту;
- 17) зведений звіт та рахунки до отримання;

- 18) статистичний звіт;
- 19) операційний звіт з визначенням дій платників;
- 20) управлінський звіт.

На закінчення слід зауважити, що в Україні податкова етика тільки починає розвивати свою діяльність. І значну кількість несплатників у її становленні можна пояснити складністю соціально-економічної ситуації в країні, перехідним періодом до ринкових відносин. При прийнятті прогресивних законів у сфері соціально-економічного розвитку та відпрацювання механізмів втілення їх у життя організація податкової адміністрації буде відповідати необхідним вимогам, бо вже закладено добрі підвалини в розвитку ефективної податкової служби і сформульовано основні складові податкового кодексу.

Досягнення наук про людину, як соціальну біологічну істоту
перенесені в сферу державних фінансів, дали змогу поставити перед
фіскальними знаннями нову проблему - вивчення платника податків,
як особистості; пізнання мотивів індивідуальних прагнень з метою
роз'яснення, прогнозування та регулювання його поведінки. У реаль-
ному процесі оподаткування ідеальні вимоги економічної гармонії,
фіскальної достатності та соціальної справедливості неминуче по-
рушуються з одного боку через ^{НЕ} доскональність податкового законо-
давства державної адміністрації, а з іншого - внаслідок фети-
шистських намірів платників. І ступінь такого порушення, тобто
ступінь ухилення від сплати податків в кожній державі визначається
спротивом співвідношенням між лібералізмом, якого добиваються
об'єкти господарювання з його фетишистськими намірами, моральною
етикою бізнесмена - платника податків та державним порядком, що
існує на даний час в суспільстві. Цей постулат і пояснює фіскаль-

ту ситуацію в Україні, де браку державного податку при майже
повній відсутності моральної етики платників податків породжує
масовий опір фіску та обхід податків.

РОЗДІЛ III. ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ

3.1. СВІТОВИЙ ДОСВІД ПОСЕРЕДНЬОГО ОПОДАТКУВАННЯ І МОЖЛИВОСТІ ЙОГО ВИКОРИСТАННЯ В УКРАЇНІ

Подальша структурна перебудова економіки України та її інтегрування в світову економічну систему неможливе без фундаментальних знань в галузі ринкових механізмів. Тому ознайомлення із зарубіжним досвідом теорії і практики ринкових відносин - обов'язкова умова побудови цивілізованої, з усіма атрибутами ринкової економіки, держави. Це, в повній мірі, стосується і сфери посереднього оподаткування, яка безпосередньо пов'язана із ринковими механізмами в економіці. Непрямі, або посередні податки - це значна частина податкових надходжень у країнах ОЕСР. До податків на споживання, тобто посередніх податків, західна фінансова статистика відносить широке коло різних видів оподаткування: специфічні та універсальні акцизи (податки на покупки, на продаж, на об'явлену вартість, на грошові обороти), податки на експорт та імпорту (мита), податки на переведення власності, фіскальні державні монополії. В загальній сумі непрямих податків специфічні та універсальні акцизи становлять близько 90% надходжень.

Середній рівень податків на споживання по групі країн Організації економічного співробітництва і розвитку становить 9% валового національного продукту при загальному обсязі податкових надходжень 37% ВВП [1]. А в таких країнах, як Австралія, Греція, Ірландія, Норвегія, Португалія, Франція основним джерелом доходів держави є непрямі податки. Така значна увага до посередніх податків

пояснюється наступними аспектами. За підрахунками японських економістів, коефіцієнт еластичності прибуткового податку (відношення показника приросту податкових надходжень до приросту валового національного продукту) становить 1,52, а для посередніх податків, цей показник становить тільки - 0,48, тоді, як загальна еластичність податкової системи характеризується коефіцієнтом 0,83 [11].

Проте, як показують результати досліджень протягом тривалого періоду питома вага посередніх податків у податкових доходах держав з розвинутою ринковою економікою невинно зменшувалась (табл. 6).

Середній показник по країнах ОЕСР знизився з 37,4% у 1965 році до 30,6% у 1993 році, у країнах ЄС - з 39,6% до 32,7% відповідно. Проїшло зменшення і частки специфічних та універсальних акцизів в провідних ринкових державах - у Німеччині - з 31,1% до 24,2%, в Канаді з 35,3% до 26%, Італії - з 36,6% до 23,1%, Бельгії з 35,5% до 29,8%, Франції - з 37,6% до 29,4% відповідно.

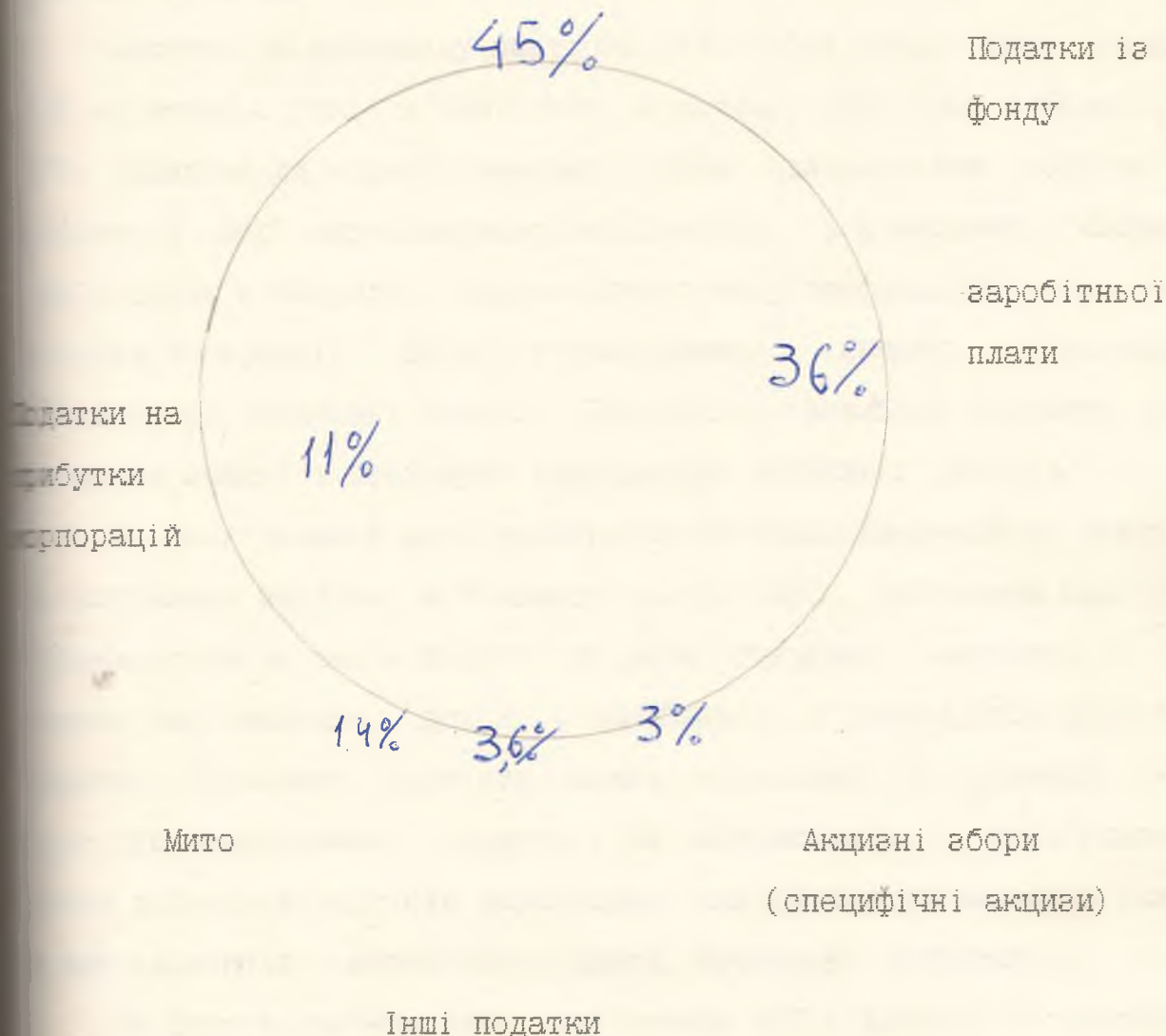
Таке різке пониження питомої ваги посередніх податків в податкових надходженнях провідних країн світу пояснюється тим, що податкові реформи останніх десятиліть в даних країнах сконцентрують все більшу увагу на перерозподіл фіскального значення податків і соціальних внесків і переливання коштів із загальних бюджетів у цільові фонди соціального страхування. Варто зауважити, що надходження по непрямим податках в абсолютних сумах збільшуються, і збільшується воно внаслідок розширення споживання і зростання обсягів товарооборотів.

В структурі непрямих податків також за останнє десятиліття відбулися суттєві зміни. Дослідження показують, що в більшості країн, які аналізуються, частка специфічних акцизів невинно скорочується у загальному обсязі сум доходів по посередніх податках. Так частка специфічних акцизів у ВВП країн-членів ОЕСР скоротилась з 5,8% у 1985 році до 4,0% у 1994 році. Це ж саме відбувається і з митом.

Мита, тобто податки на експортно-імпортні перевезення, на даний час складають відносно незначну частку в податкових надходженнях провідних країн світу (див. діаграму на мал. 2). Їхнє значення зменшувалось з одного боку в процесі реформування самої системи прямого та посереднього оподаткування, а з іншого - в міру переходу в зовнішньоекономічній діяльності від політики протекціонізму до вільної торгівлі. Так, у податкових надходженнях федерального бюджету США питома вага мита понизилась з 47,4% у 1992 році до 1,3% в 1993 році. Що ж до загальної суми податкових надходжень (тобто федерального, штатних та муніципальних податків, взятих разом), то частка мита скоротилась відповідно з 17,7% до 0,1%. На противагу цьому питома вага універсального акцизу зросла відповідно з 3,9% до 6,8%.

У країнах-членах ЄС швидко поширювався універсальний акциз у формі податку на добавлену вартість: його частка зростала за рахунок пониження питомої ваги специфічних акцизів. Такі ж самі процеси проходили в Данії, Португалії, Ірландії та інших країнах. Їого перевага в тому, що одним податком обкладаються практично всі товари, які надходять в продаж, і відпадає необхідність диференціації податкових ставок в залежності від виду товару, його ціни та якості. Тому функціонування податку на добавлену вартість в світовій фіскальній практиці, на нашу думку, заслуговує більш де-

Особисті подохідні
(прибуткові податки)



Джерело: Banmол W. I. L. Blinder A. S. Economics: Prindles & Policy
5-th ed. San Diego; New York; Chicago; etc.: Harcourt
Brace Ivanovich, publishers, 1994. - С. 697-701.

Мал. 3. Діаграма. ДЖЕРЕЛА ДОХОДІВ ФЕДЕРАЛЬНОГО БЮДЖЕТУ
США НА БЕРЕЗЕНЬ 1993 РОКУ.

гального дослідження, тим більше, що цей податок, в податковій системі України - один з наймолодших і займає провідне місце в доходах держави.

Податок на добавлену вартість (VAT-Value Added Tax) вперше був введений в Данії в 1967 році, а потім у 1968 році у Франції і ГРН. Французький податок замінив собою однорівневий податок з обороту в сфері матеріального виробництва, а німецький - каскадний податок з обороту. Податок цього типу позбавлений всіх недоліків попередніх форм універсального акцизу і одночасно об'єднує їх позитивні якості. Він носить загальний характер, забезпечує значні і регулярні надходження державних доходів.

На сьогоднішній день універсальний акциз введений як податок на добавлену вартість в більшості країн ОЕЕС. Добавлена вартість зближається за своїм змістом до знов створеної вартості - до частки національного доходу, виробленої в даній господарській одиниці. Добавлену вартість можна обчислити як різницю між вартістю реалізованої продукції й затратами на її виробництво. Також добавлену вартість вираховують шляхом підсумування її складових елементів - заробітньої плати, проценту, прибутку.

Як було відмічено вище, суб'єктами VAT є фізичні та юридичні особи, які займаються підприємницькою діяльністю. У законодавствах країн з розвинутими ринковими відносинам поняття "Підприємницька" (комерційна) діяльність чітко не визначається, немає навіть вимоги обов'язкового одержання прибутків, тому до суб'єктів VAT входять також державні та місцеві органи влади, які здійснюють операції по продажу товарів та наданню послуг. У законах Великобританії з оподаткування центральним питанням є визначення поняття "Бізнес", тому що механізм обчислення суми податку стосується тільки підприємницької діяльності. До такої діяльності

відносяться усі види торгівлі та професійної діяльності, клуби і асоціації, не говорячи вже про сфери матеріального виробництва. Так, наприклад, вступний внесок і плата за послуги, які надаються національним трестом також обкладаються податком [1]. VAT не стягується лише з членських внесків політичних партій та профспілок.

Ситуація склалась так, що податкові ставки по VAT всюди становляться в процентах. Але цей податок згідно законодавства однієї чи іншої країни, може справлятися за єдиною або диференційованими процентними ставками. Стандартна ставка коливається від 12% - в Люксембургу та Іспанії, до - 22% у Данії і до 25% для більшості товарів в Ірландії (див. табл. 11.)

Як показують дані таблиці, кількість ставок VAT варіюється від однієї в Данії, Канаді, Японії, Англії, Фінляндії, що застосовується для всіх товарів, робіт та послуг, до кількох у Франції та Німеччині. Наприклад, у Франції, крім основної ставки в 18,6% були введені мінімальні ставки 5,6% та 7%, 2,1% та 10% для товарів першої необхідності, й максимальна ставка - 33,3% для деяких промислових товарів, (відео та кінотехніка, відеокасети, ігри та ін.), а також на предмети розкоші.

Дослідження зарубіжного досвіду VAT показує, що застосування податкової ставки до добавленої вартості, як об'єту оподаткування можливе в чотири способи, а саме:

- 1) прямий додавальний метод, або його ще називають в західній науці статистичний метод, - ставка x (зарплата плюс прибуток);
- 2) непрямий додавальний метод, коли ставка ставка застосо-

Таблиця

СТАВКИ V A T У КРАЇНАХ СВІТУ

Назва країни	Дата впровадження	Ставки при впровадженні	Ставки на січень 1995 року
УКРАЇНА	1992	28	28
РОСІЯ	1992	28	2
КАНАДА	1991	7	7
ФРАНЦІЯ	1968	6,4 / 13 20 / 25	2,1%/5,6/7/10/ 13%/18,6/33
ЯПОНІЯ	1989	3,6	3,6
АНГЛІЯ	1973	10	17,5
ДАНІЯ	1967	10	22
ФІНЛЯНДІЯ	1990	17	17
НІМЕЧЧИНА	1968	5 / 10	7 / 14
ІТАЛІЯ	1980	18	18

Примітка: Таблиця складена за даними "Financial Times", 21 January 1994.

зується окремо до кожного з компонентів добавленої вартості;
Ставка x зарплата плюс ставка x прибуток;

3) віднімальний прямиий метод, який ще називають податком на ділові операції (business transfer tax) : ставка x (виручка - витрати);

4) віднімальний непрямиий метод, або метод рахунків фактур (invoice method) : ставка x виручку - ставка x витрати.

Саме четвертий метод, який свого часу був прийнятий країнами ЕС при запровадженні VAT, поширений у практиці оподаткування. Застосування цього методу не потребує визначення величини добавленої вартості, що є так обтяжливе для податкової адміністрації. Тим більше, метод invoice method має і ряд інших переваг. Зокрема:

1) з'являється можливість обчислення податкових зобов'язань подекадно, щомісяця, щокварталу залежно від обсягів товарооборотів;

2) дає змогу застосовувати податкову ставку при укладенні угоди, що створює юридичну і технічну зручність для податкових адміністрацій;

3) дає можливість простежити рух товарних цінностей від виробника до споживача;

4) забезпечується певна нейтральність по відношенню до виробників продукції;

5) спрощується оподаткування послуг з відповідним збільшенням об'єктів оподаткування;

6) знижується можливість ухилення від сплати VAT.

Але широкомасштабні дебати навколо застосування того чи іншого методу справлення VAT в західній фінансовій науці не затишаються і сьогодні. Проте, бажання як мінімум стягнути більше, ніж

заволяє ставка VAT - це могутній аргумент на користь методу double method. Тим більше цей метод контактує з податковою відповідальністю за проведення операцій та створює непогану основу для проведення аудиторських перевірок [1].

Характеризуючи зарубіжний досвід функціонування VAT, не варто не зупинитися на пільгах. Податкові пільги щодо ПДВ- VAT застосовуються у двох формах - шляхом введення нульової ставки і введення з оподаткуваних оборотів окремих видів товарів та послуг. Необхідно підкреслити, що ці пільги практикуються тільки на кінцевій стадії виробництва товару, за якою настає реалізація його кінцевому споживачеві. Вилучення означає, що платник виключає VAT, виходячи із своїх об'ємів продажу без права застосування передбачених процедурою VAT податкових кредитів. Суть податкових кредитів полягає в тому, що підприємницькі структури, які обкладаються податком, мають право відраховувати від обчисленого у певному порядку податку певну суму пільг, які мають цільовий напрям і пов'язані з виконанням певних фінансових, економічних та техніко-технічних та соціальних завдань. Найбільш поширеними в світовій практиці є три види податкових кредитів:

- інвестиційні знижки;
- списання сум податків, що сплачуються за кордоном (використовується для усунення подвійного оподаткування);
- знижки на заходи, щодо матеріального стимулювання та збільшення зайнятості.

Податкові кредити - це теж своєрідні пільги в оподаткуванні, але вони відрізняються від знижок та нульових ставок тим, що на вели-

вину податкового кредиту зменшується належний до сплати розмір податку, а знижка та нульова ставка зменшують на суму вже сплаченого податку оподатковуваний оборот.

Як бачимо, трактування податкового кредиту в західній термінології відрізняється від того визначення, яке застосовується в Україні. Адже в нас податковий кредит формулюється, як скорочення податкових зобов'язань суб'єкта господарювання на величину платежів податку на добавлену вартість, які сплачені на попередніх стадіях господарського процесу.

Нульова ставка надає продавцю оподатковуваного товару чи послуг повну компенсацію тих сум VAT, які включались у підрахунках матеріальних поставок і вартісних надходжень зі сторони. При цій нульовій ставці послідовне оподаткування добавленої вартості в процесі товарного обороту не переривається, хоча сума податку за цьому етапі складає нуль. Такий платник не випадає із системи ЦП - VAT. Продовжуючи комерційні операції, він виводить з-під цієї нульової ставки обороти по інших реалізаціях.

У країнах "спільного ринку", де система VAT набула найбільшого розвитку, винятки в оподаткуванні з соціальних та фіскальних міркувань більш поширені, ніж застосування нульової ставки. Ці пільги поширюються як на товари, так і на послуги і роботи: виключаються з оподаткування деякі продукти харчування, ліки та медичне обслуговування, видатки на освіту, купівля на найом житла, книги та газети, музеї, фінансові послуги, деякі державні товари. Значно широкіше коло пільг при оподаткуванні VAT є майже у 30 країнах світу, які прийняли VAT у свої податкові системи, приблизно за

200 позиціями, із них тільки близько 30 нульових ставок [1].

Аналізуючи цей перелік, не важко помітити, що пільгові позиції продиктовані аспектами соціальної справедливості. В той же час з міркувань фіскальної доцільності, на електроенергію, газ та теплокомунікації винятки та нульові ставки, як правило не поширюються. Ведеться постійна полеміка і відносно визначення оптимального складу благ так званої пріоритетної першості (merit goods - блага особливої переваги). До цієї групи належать блага найбільшої та необхідної суспільної потреби. За законами "Спільного ринку" це послуги пошти, лікарень, установ освіти й культури, некомерційні радіо, та телебачення. Своєрідність цих послуг у тому, що вони служать суспільству, хоча й необов'язково надаються державою, й тому, природньо, претендують на звільнення від VAT.

Непрямі податки за своєю економічною суттю є ціноутворюючим фактором, адже вони є складовою ціни товару, що обкладається VAT чи іншою формою посереднього оподаткування. Досліджуючи ціноутворюючий ефект VAT спробуємо визначити чи збільшуються бюджетні доходи із запровадженням VAT та його функціонуванням, чи він просто заміняє собою інші податки, скасовані або зменшені в результаті його впровадження. Зібрані А.Тайтом емпіричні дані по 36 країнах свідчать, що в 21 країні (60% випадків) VAT лише компенсує доходи від податків, котрі замінив собою. Такі країни, як Англія та Норвегія, навіть програли з фіскальної точки зору, впровадивши VAT. Лише тільки 11 країн домоглися приросту доходів [1]. Отже, немає підстав вважати VAT постійним інфляційним чинником, оскільки його вплив на ціни буде разовим.

Запровадження VAT рівнозначне досить радикальному перевороту в податковій сфері. Його введення і функціонування пов'язане з питаннями реорганізації адміністративної структури податкової служби та її функцій. Як показує зарубіжний досвід, справлення VAT або доручається модифікованим діючим податковим органам, або новоствореним, спеціально призначеним для стягнення VAT. Шляхом організації, об'єднаної для управління VAT і традиційними податковими службами пішли майже всі західноєвропейські країни (за винятком Англії, Бельгії та Люксембургу). В більшості країн, що створили комбіновану податкову адміністрацію, інспектори водночас ведуть VAT, податки на прибутки і доходи та прибуткові податки. Загальнена європейська схема (див табл...) демонструє досить просту організаційну структуру інтегрованої податкової служби, на місцевому, тобто найбільш наближеному до платників рівні. Дещо інша будова нижових ланок податкової адміністрації в Англії. До загально прийнятих відділів додаються ще два, так як окремо функціонують інспекторський та виконавчо-ревізійний відділи по справленню VAT.

З точки зору ефективності державного управління, ці дві системи податкової служби мають свої переваги та недоліки. Зрозуміло, що платникам зручніше мати справу з одним інспектором податкової адміністрації. До речі, сама можливість інтеграції в податковому процесі VAT із доходно-прибутковими податками, ще раз свідчить про те, що з появою VAT традиційний поділ на прями та непрями податки вже не відповідає реаліям сучасної фіскальної структури. До того ж невеликі фінансові витрати на утримання роблять інтегровану систему більш привабливою. Але VAT потребує жорсткої примусової системи стягнення і більшого, ніж його фіскальні попередники, обсягу інформації. Тому відокремлений про-

еще контролю та ревізії, щодо VAT, що включає реєстрацію та пере-
реєстрацію платників, нагляд за веденням ділової бухгалтерської
документації, забезпечення податкових надходжень сум VAT та
відповідних санкцій - невід'ємна функція податкової роботи, щодо
VAT та інших доходно-прибуткових податків, вимагає великих зусиль
зі сторони податкового інспектора. Тому, як показує світовий
досвід, перспективи посилення контролю і удосконалення VAT
пов'язані з комп'ютеризацією. Добре розроблена комп'ютерна систе-
ма не тільки полегшує роботу податкового апарату, але навіть і
здешевлює його утримання, і заодно допомагає платникам упоратись
зі складним податковим процесом.

Діловий світ цікавить саме зручність VAT що до виконання по-
даткових зобов'язань та його вплив на ціни, прибутки, прийняття
рішень, і якщо податковий режим не є надто суворий, перевантаже-
ний діловодством або перенасичений докучливими для бізнесу конт-
рольними відвідуваннями фіскальних дозорців, вибір буде на ко-
ристь VAT. Простота, економічні та організаційно-технічні якості
забезпечили VAT перевагу над усіма іншими типами посереднього
оподаткування. І хоча тенденції перебудови податкових систем за
рахунок ПДВ здаються непереборними, є деякі підстави й для
сумніву з цього приводу. Відмовились від VAT в США. Віткнулись зі
значними проблемами VAT Канада, Японія і деякі інші країни. Став-
ся домінуючим у світовій системі посереднього оподаткування ПДВ -
VAT зберігає і деякі негативні риси, зумовлені його рег-
ресивністю, високими адміністративними витратами, несумісністю з
іншими типами універсальних акцизів.

Тому рано ще говорити, що VAT - оптимально вдосконалена і
остаточно закінчена форма посереднього оподаткування. Ця тема, як
показують дослідження зарубіжного досвіду, ще надовго залишиться

відкритою для теоретиків і практиків фінансової науки.

Світовий досвід посереднього оподаткування в промислово-розвинутих країнах показує, що в умовах України є доцільними такі аспекти:

- необхідність визначення місця та ролі непрямих податків в економічній доктрині держави;
- методи розрахунку непрямих податків повинні бути єдиними для всіх видів підприємницької діяльності;
- використання податкового кредиту повинно базуватися на загально прийнятій в світі термінології;
- організація митного оподаткування повинна бути направлена на стимулювання експорту;
- податковий менеджмент повинен відповідати рівню розвитку непрямого оподаткування.

3.2. КРИТЕРІЇ РОЗВИТКУ ПОСЕРЕДНЬОГО ОПОДАТКУВАННЯ

До 1992 року в Україні основною формою акцизного оподаткування є податок з обороту. Нові ідеї реформування економіки, зарубіжний досвід, привели до висновку, що в умовах переходу до ринку необхідно застосувати нові форми посереднього оподаткування. Так виникло питання про доцільність введення податку на додану вартість і специфічних акцизів.

Спробуємо детальніше розібратися в необхідності заміни податку з обороту ПДВ та акцизним збором. Деякі економісти вважають, що в становленні посереднього оподаткування можна пронехувати специфічними акцизами, адже специфічні акцизи поступаються універсальному своїм значенням у формуванні бюджетних надходжень. Лише цьому вони не розрізняють тих відмінностей, які існують між цими двома видами непрямого оподаткування, що зумовлюють їх різне значення і для інтересів фіску, і для інших соціально-економічних чинників.

Податок на додану вартість та акцизний збір по різному впливають на ціноутворюючі механізми в державі, адже бази оподаткуванняв них різні. З точки зору соціальної справедливості акцизний збір має переваги над податком на додану вартість, оскільки підакцизні товари споживаються, як правило, заможними верствами населення, що пом'якшує регресивність непрямого оподаткування, основний тягар якого розподіляється між широкими верствами населення. Тому рівень споживання підакцизних товарів визначається на самперед ростом доходів платників. А це заключення підтверджує, на нашу думку, твердження про те, що необхідно дуже обережно ставитися до збільшення податкових надходжень від акцизів за рахунок збільшення ставок, адже по товарах еластичність яких

достатньо висока (а майже всі підакцизні товари відрізняються високою еластичністю попиту), збільшення ставок може привести не до збільшення, а до зменшення податкових надходжень за рахунок різкого зкорочення обсягів споживання цих товарів у кількісному виразі.

Дещо інша ситуація складається із товарами першої необхідності, на які встановлено акцизний збір і вони є товарами нееластичного попиту. Але надходження акцизного збору по цій групі товарів не такі вже й вагомі, тому їх можна виключити із переліку підакцизних товарів (хоча б продукти харчування). З позицій фіскальної достатності це буде невелика втрата, але з позиції соціальної справедливості це буде крок уперед до побудови більш оптимальної системи оподаткування.

Більш детальне дослідження при визначенні оптимального розвитку посереднього оподаткування заслуговує, на нашу думку, податок на добавлену вартість; адже, будучи універсальним акцизом, він справляється з переважною більшістю товарів (за виключенням нульової ставки та деяких пільг. P. 1

При великому бюджетному дефіциті по факту 1992 року [1] в зв'язку із відсутністю необхідних бюджетних коштів було прийняте рішення про збільшення ставки ПДВ з 20 процентів до 28 процентів. Але це підвищення ставок, як показав час, поставило нас перед питанням - чи завжди збільшення податкової ставки веде до збільшення сум надходжень по даному податку? Ще в 1974 році американський економіст А. Лаффер запропонував, відповідаючи на це запитання певну гіпотетичну криву, названу його іменем і призначену описати залежність величини податку від розміру ставок. Згідно із цією

1. Консолідований бюджет України за 1991-92 рр., Київ, 1993 р.

кривою ріст доходів бюджету має місце при не дуже високих ставках податків. Підвищення ставки зверх деякого рівня, що визначається математичною залежністю [1], веде до скорочення бази податку внаслідок втрати стимулів до раціональної виробничо-економічної діяльності. І, як результат, до скорочення податкових надходжень. Деякі економісти вважають, що крива Лаффера відповідає тільки прямому оподаткуванню, адже складена вона в США, де така форма є домінуючою в податковій системі. Спробуємо розвінчати цей постулат і з допомогою кривої Лаффера та математичної моделі автора вийти на паретто-оптимальні ставки податку на добавлену вартість в Україні.

Якщо по горизонтальній осі відкласти можливі значення податкової ставки - X , а по вертикальній - величину податкових надходжень - Y , то крива Лаффера буде для податку на ^{додану} добавлену вартість спочатку зростаючою, а потім спадаючою. При стабільності ставок прямого оподаткування та норми прибутку вивчимо залежність $Y(X)$, де $X \in [0; 1]$. Із математичних формул Лаффера випливає, що

$$\frac{P_y}{P_x} = P_a \left[(1-z)(1-k) - \frac{E+1}{V-1-E(1-\varepsilon)} \right]^x \\ \times \frac{(1-k)R_2}{R_1} \times \left(x(1-k) - \frac{z\mu}{(1-z)(1-\mu)} \right)$$

2 Laffer A. Statement for the Joint Economic com, itee, May, 20. N. V. 6 1979.

де $Y(X)$ - величина податкових надходжень;

X - ставка ПДВ;

a - випуск продукції;

z - ставка податку на прибуток;

p - рівень цін;

k - затрати на виробництво;

E - еластичність попиту;

V - еластичність випуску;

ε - еластичність пропозиції;

R_1 - дохід після стягнення ПДВ, що визначається формулою:

$$R_1 = \mu + (1 - \mu)(1 - z)(1 - x)(1 - k)(1 - A);$$

R_2 - дохід до оподаткування ПДВ, що визначається формулою:

$$R_2 = (1 - \mu)(1 - z);$$

μ - величина, що характеризує прибуток;

F - функція залежності;

A - сумарна величина нарахувань на фонд оплати праці.

Коли взяти за умову, що попит еластичний, тобто $E > 1$, ставка податку на прибуток z , як і прибуток μ - постійні величини, тобто:

$$z, \mu = \text{const},$$

$F(Y)$

то відношення функціональної залежності ----- від значень X

$F(X)$

можна представити в наступному виразі.

$$\frac{P(Y)}{P(X)} = Pa \frac{C_1 C_4 + C_2 + \mu C_1 - (C_1 C_4 + C_3) X}{C_4 (1 - X) + \mu}$$

ДЕ C_i , коли $i = 1, 2, 3, 4$ - показники залежностей, що визначаються по формулах:

$$C_1 = (1 - z)(1 - k);$$

$$C_2 = \frac{S}{1 - S} \times \frac{z \mu R_2 (1 - k)}{(1 - z)(1 - \mu)};$$

$$C_3 = \frac{S}{1 - S} \times (1 - k);$$

$$C_4 = (1 - z)(1 - \mu)(1 - k);$$

ДЕ S - сумарна еластичність, яку можна виразити:

$$S = \frac{E + 1}{E + \varepsilon + \nu}$$

Дані значення C_1, C_2, C_3, C_4 показують, що вони всі додатні.

$P(Y)$

Знак похідної ----- визначається знаком виразу:

$P(X)$

$$C_1 C_4 + C_2 + \mu C_1 - (C_1 C_4 + C_3) X$$

Це доводить, що крива $Y(X)$ спочатку зростає до точки X_1 , яка виражається рівністю:

$$X_1 = (C_1 C_4 + C_2 + \mu C_1) / (C_1 C_4 + C_3),$$

причому X_1 більше 0.

Після значення X_1 функція $Y(X)$ спадає на проміжку $X \rightarrow 1$. Та-

тим чином, у випадках еластичного попиту ($E > 1$) залежність доходів бюджету від ставок податку ^{доданку} надбавлену вартість, де варіація цих ставок може відбуватися на проміжку $0 < X < 1$, в коефіцієнтному відношенні описується кривою Лаффера (Нагадуємо, ми приймаємо за умову існування фіксованих ставок прямого оподаткування та стабільної норми прибутку, що виключає вплив додаткових факторів на величину податкових надходжень).

Довівши те, що крива Лаффера відноситься до податку на до-^{данку}ддану вартість, можна відмітити, що існує межа рівня податку на до-^{данку}ддану вартість, після якої приходить зниження податкових надходжень з відповідним згортанням ефективної виробничої діяльності за рахунок підвищення ціни та масовим ухиленням від сплати податків. На рахунок цієї межі рівня податку на ^{доданку}ддану вартість вже давно ведеться науково-економічна полеміка. При чому, ця полеміка сильно поляризована по відповідних групах держав. Адже, як показує зарубіжний досвід, ставки ПДВ в різних країнах істотно відрізняються одна від одної: від 7% - в Канаді, до 25% - в Ірландії.

Основою визначення граничного рівня податку на ^{доданку}ддану вартість повинна бути соціально-економічна доктрина держави, що відповідає основним напрямам руху суспільства. Так, постулати соціальної справедливості, що проповідуються в Скандинавських державах спонукають до встановлення високих ставок ПДВ, хоча істотного впливу на економічний прогрес та темпи росту валового внутрішнього продукту це не чинить.

Специфічна економічна ситуація, яка склалася в Україні при переході від командно-адміністративної економіки до ринкових відносин вимагає встановлення науково обгрунтованої межі рівня податку на ^{доданку}ддану вартість, а не простого арифметичного перера-

хунку ставок податку з обороту, що існував у нас за часів Радянського Союзу до 1992 року, чи сліпого копіювання зарубіжного досвіду. Для того, щоб це зробити, насамперед необхідно визначити окремий вплив стану ПДВ на основні фактори, яким повинна відповідати парето-оптимальна ставка даного податку. Адже, як відомо, параболічна крива Лаффера узагальнює в собі цей процес. На нашу думку, досягнути цього можна, дослідивши та проаналізувавши наступні аспекти:

- значення критерію фінансової достатності, як абстрагованого, тобто без врахування дій чи протидій інших факторів, ставок податку на додану вартість на величину податкових надходжень;

- значення критерію економічної ефективності, як впливу ставок податку на ~~додану~~ ^{додану} вартість на раціональне господарювання суб'єктів бізнесової діяльності;

- значення критерію соціальної справедливості, як впливу ставок податку на ~~додану~~ ^{додану} вартість на соціальний статус громадянина, як платника податків.

Спробуємо це зробити за допомогою економіко-математичних методів та прийомів графічного зображення. Провівши емпіричні дослідження з допомогою формул Лаффера та С. П. Мовшовича¹ і опрацювавши їх на комп'ютерній системі, прояснюється чітка пропорційна залежність між величиною податкових надходжень до бюджету (як окремого критерію) та рівнем ставок ПДВ: чим вищі ставки ПДВ, тим вагоміші податкові надходження до бюджету держави. Тобто, фінансова достатність на пряму залежить від рівня посереднього податкування. Залежність цю можна відобразити простою математичною формулою:

$$y = a_1 x + b, \text{ причому } y_0 = b_1,$$

де y - загальна величина податкових надходжень;

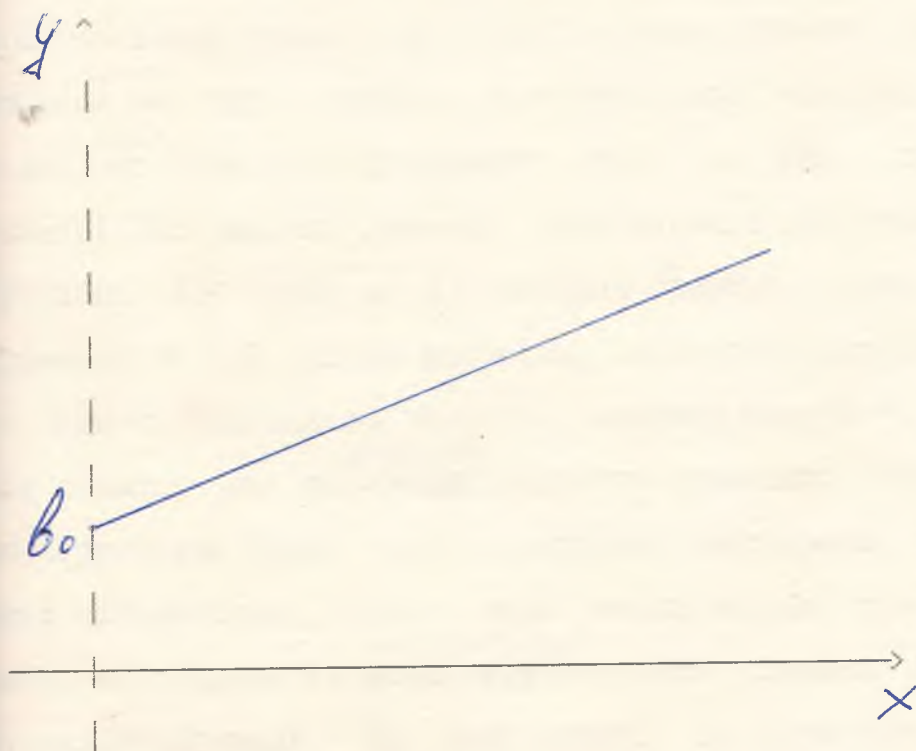
a_1 - коефіцієнт регресії, який характеризує рівень залежності податкових надходжень від ставок ПДВ;

x - розмір ставки ПДВ;

b - величина податкових надходжень від інших податків;

y_0 - величина податкових надходжень у випадку нульової ставки ПДВ.

Розглянемо дану залежність з допомогою графіка (нагадаємо, при аналізі окремого фактора ми абстрагуємося від дії інших фак-



При нульовій ставці ПДВ податкові надходження будуть присутні, адже існують ще й прямі податки. При збільшенні ставок податку на ^{добавлену} вартість податкові надходження до бюджету будуть збільшуватися, хоча темпи росту податкових надходжень бу-

дуть повільнішими ніж темпи розвитку ставок ПДВ.

Граничного рівня ставок ПДВ по відношенню до фіскальної достатності бути не може, адже ставки ПДВ теоретично можуть скласти і 100%, і 200%, і 300% величини ^{доданої} доданої вартості. Інша справа із прямим оподаткуванням, де є реальна абсолютна величина об'єкта оподаткування, за межі якого вийти неможливо. В посередньому оподаткуванні, завдяки властивостям перекладання непрямих податків, державний фісск впливає тільки на величину ціни. Наведемо приклад: Виробник не зробивши ніяких матеріальних витрат, створив ^{даної} доданої вартості на суму 100 умовних оджиниць. Якщо держава встановлює ПДВ в розмірі 20%, то ціна на такий товар складатиме 120 умовних оджиниць. Якщо ставка ПДВ буде встановлена 200%, то ціна на такий товар буде - 300 умовних оджиниць. Якщо у даного виробника не буде проблем із збутом своєї продукції, то йому все рівно, по якій ціні продавати; він все одно отримає доход в розмірі 100 умовних оджиниць. Але державі вигідніше, щоб виробник продавав свій товар по 300 умовних оджиниць, адже податкові надходження по ПДВ будуть вагоміші. Аналізуючи доходи консолідованого бюджету України за 1994 рі, неважко помітити, що надходження від податку на ^{доданої} доданої вартість складають 115922850 млн.крб., що відповідає 28,3% всіх податкових надходжень. Користуючись даними аргументами, певне коло наших економістів практиків доводять, що податок на ^{доданої} доданої вартість повинен виконувати лише фіскальну функцію. На нашу думку, це хибне тлумаченя того, що непрямі податки - це тільки основне джерело податкових надходжень до державної казни. Податок на ^{доданої} доданої вартість, як і специфічні акцизи та мито, включаються в ціну товару, тобто наділені властивостями впливати на ціноутворюючі механізми в суспільстві. Але із категорією ціна пов'язані поняття споживання та доходи.

Тобто, регулюючи величину ціни за допомогою податку на ^{додачу} доддану вартість можна безпосередньо впливати на споживання доходи суб'єктів господарювання, але процес цей повинен проходити не хаотично та спонтанно, а у відповідності до критеріїв економічної ефективності та соціальної справедливості.

Залежність економічної ефективності діяльності суб'єктів господарювання від рівня посереднього оподаткування (особливо від ставок ПДВ) не так чітко проявляється та піддається дослідженню і аналізу, як у випадку із критерієм фінансової достатності. Причин тут, на наш погляд, декілька. Але головна причина заключається насамперед у тому, що рівень посереднього оподаткування (насамперед величина ставок ПДВ) впливає не прямо на величину доходів суб'єктів держави, а посередньо, тобто через відповідні проміжні механізми. Функціонування цих механізмів щільно пов'язане з двома основними факторами - цінами товарів і попитом на них, а отже і з їх споживанням. Ці два фактори взаємопов'язані і піддаються математичній формалізації. Попит, звичайно, являє собою спадаючу функцію від величини ціни, а тому і від величини ПДВ, як одного із чинників ціни. Але зміна попиту і ціни не є прямопропорційними. Іншими словами, попит різною мірою чутливий до рівня ціни. Для встановлення залежності змін попиту і ціни застосовується коефіцієнт еластичності, який вимірюється відношенням відносної зміни величини попиту до відносної зміни рівня ціни, що спричинила його.

В залежності від абсолютної величини коефіцієнта еластичності, розрізняють такі види еластичного попиту:

1. $E > 1$ - попит є відносно еластичний.
2. $E < 1$ - попит є відносно нееластичний.
3. $E = 1$ - попит є одинично еластичний.

4. $E = 0$ - попит є абсолютно нееластичний.

5. $E > 1$ - попит є абсолютно еластичний.

Одним із основних аргументів, з допомогою яких досліджується посередня залежність між рівнем ставок ПДВ та економічною ефективністю підприємницької діяльності суб'єктів господарювання, виступає і той фактор, що непрямі податки носять перекладний характер. Тобто, при справленні податку на ~~добавлену~~^{додану} вартість, не завжди платники такого податку виступають фактичними його носіями.

Так, у випадку нееластичного попиту тягар ПДВ повністю перекладається на споживача, а сам факт стягнення податку ніяк не відображається на фінансових результатах діяльності суб'єктів господарювання. В даній ситуації податок на добавлену вартість виступає податком лише на споживання, оскільки, його виплати повністю компенсуються виробнику відповідним підвищенням цін. Аналогічна нейтральність ПДВ на рівні підприємства може виникати і при надлишковому попиті та наявності регульованих цін. Однак при вільних ринкових цінах та еластичному попиті ситуація змінюється, і якщо попит обмежує можливості реалізації, то податок на ~~добавлену~~^{додану} вартість перестає бути нейтральним по відношенню до економічної ефективності, а підприємство вимушено адаптуватися до нових умов господарювання. Реалізація продукції по цінах, що забезпечують повну компенсацію платежів ПДВ, стає неможливою і підприємства та організації стикаються із необхідністю вибору нових комбінацій обсягів виробництва, реалізації та рівня цін. В українській економіці 1992 - 1994 років цей вибір зводився в основному до одночасного підвищення цін та зкорочення випуску продукції. Зараз достатньо ясно, що любі спроби попередити подальший спад виробництва приречені на невдачу до тих пір, поки політика державного регулювання структури суспільного попиту не

буде доповнена ефективними заходами по стимулюванню ділової активності підприємств.

Звичайно, податок на ~~добавлену~~ ^{додану} вартість посередньо впливає на суспільне споживання підприємств, сімей та держави. Але, на наш погляд, суспільний попит не може залежати від ставок податку на добавлену вартість. Дане припущення базується на наступних міркуваннях. Ефекти змінювання податкових ставок рівно-направлені і в значній мірі врівноважують два полюси одного явища. Наприклад, збільшення ставок ПДВ веде до скорочення реальних доходів громадян держави, що в свою чергу веде до скорочення суспільного попиту. Але в цей же час зростають трансфертні платежі населенню і суспільний попит збільшується. Дальше, за рахунок погіршення показників економічної ефективності, інвестиції підприємств скорочуються, але одночасно збільшуються видатки держави.

В системі заходів попередження спаду виробництва важливе місце повинно бути відведене послабленню податкового пресу на виробників. Адже, надмірне підвищення ставок ПДВ призводить до завищення ціни над суспільно необхідними витратами на виробництво даного продукту, що може привести до порушення закону вартості. Ступінь відносного реагування попиту на зміну ціни внаслідок підвищення ставок ПДВ може виражатися одним із наступних імовірних випадків:

1. Підвищення ціни викликає настільки незначне скорочення попиту, що загальна сума реалізації зростає; зростають і відповідно прибутки суб'єктів господарювання (нееластичний попит).
2. Підвищення ціни цілком компенсується відповідним зменшенням попиту, так що загальна виручка залишається незмінною (попит є відносно нееластичний, або одинично еластичний).
3. Підвищення ціни призводить до такого пониження попиту, що

викликає загальне зменшення виручки та погіршення показників економічної ефективності (попит може бути або відносно, або абсолютно еластичний) [2].

З точки зору парето-оптимальних критеріїв функціонування податку на добавлену вартість найбільш сприятливими є існування першого та другого випадків, коли зарахунок перекладання ПДВ показники економічної ефективності не змінюються із підвищенням ставок цього податку. Для продавця - це той ідеальний випадок, коли він лише авансує сплату податку при оплаті матеріальних та прирівнюваних до них витрат, а потім цілком повертає сплачену як аванс суму за рахунок споживачів товарів, що оподатковуються податками на добавлену вартість.

У реальних економічних ситуаціях найбільш поширеним є співіснування другого та третього випадків, коли значення еластичності може бути меншим від 1, рівним 1, або більшим за 1. Відповідно, тягар податку у різних пропорціях розподіляється між продавцем і покупцем. А це означає, що в міру збільшення еластичності попиту показники економічної ефективності будуть погіршуватися (в результаті підвищення ставок ПДВ та утруднення його перекладання на кінцевих споживачів). Спробуємо дослідити цю залежність з допомогою теоретико-емпіричного методу із використанням математичних формул та графічних зображень.

Формулу основного показника діяльності будь-якого суб'єкта господарювання можна відобразити наступним чином:

-
1. Федосов В. М. і ін. Податкова система України К.: Либідь, 1994.
С. 11-12.

$$M = \begin{cases} \Rightarrow 0, \text{ якщо } D - (A + \text{ЗП} + \Pi) \rightarrow 0 \\ \Rightarrow D - (A + \text{ЗП}), \text{ якщо } \Pi \rightarrow 0, \end{cases}$$

де M - сума прибутку;

ЗП - сума фонду оплати праці;

A - сумарна величина відрахувань у фонд Чорнобиля, соц. внески в фонд зайнятості;

Π - сума платежів до бюджету,

D - валовий дохід за мінусом матеріальних затрат.

Функціональна залежність суми прибутку від ставок ПДВ досліджується через посередній вплив непрямого оподаткування на показники фінансово-господарської діяльності підприємницьких структур, тобто з допомогою проміжних механізмів - ціни товарів та попиту на ці товари. При чому, дана залежність має місце при еластичному попиті, адже, якщо попит нееластичний, то податок на додану вартість повністю перекладається на кінцевих споживачів і розмір ставок ПДВ істотно не впливає на показники економічної ефективності.

Математична функція залежності критеріїв економічної ефективності від ставок ПДВ має вигляд:

$$M(x) = \frac{a_2}{x} - b_1,$$

де $M(x)$ - величина прибутку;

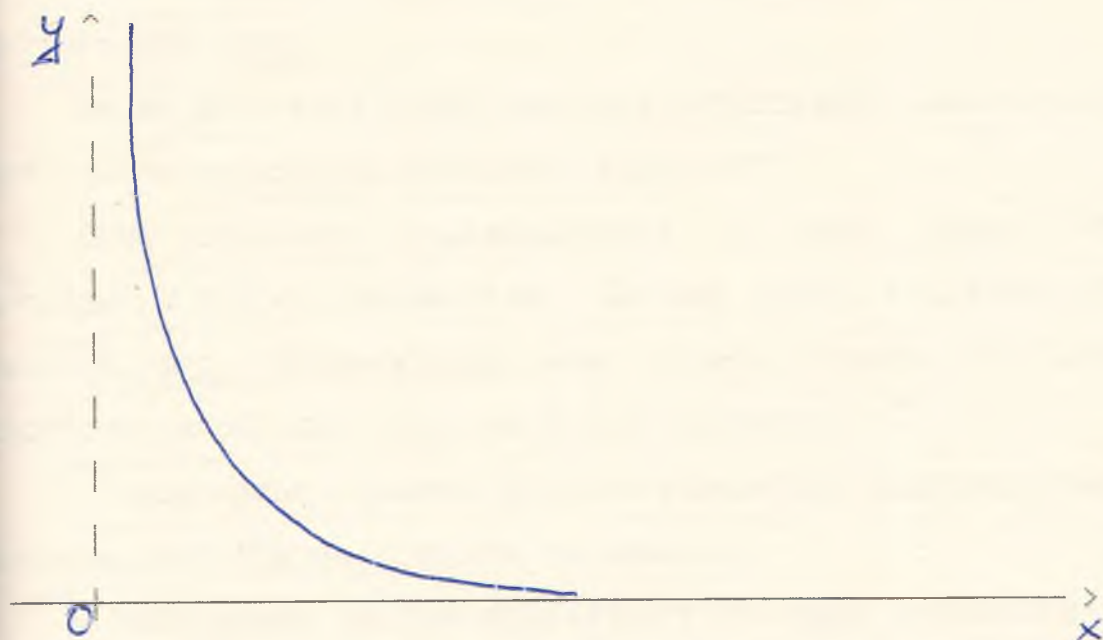
a_2 - коефіцієнт залежності прибутку від ставок ПДВ;

x - ставка ПДВ;

b_1 - податкові надходження від інших податків, що сплачуються з прибутку.

Графік залежності буде мати наступний вигляд (див. мал.

.6.)



Мал. 6.

Із графічного зображення видно, якщо ставка податку на до-
бавлену вартість прямує до 100 %, то величина прибутку по гіпер-
болічній залежності прямує до 0.

Чи не найважче, з нашого погляду, математичній формалізації
піддається критерій соціальної справедливості, адже будь-який по-
даток, крім прямої фіскальної спрямованості та регулюючої дії,
має ще побічні, зовнішні для фіску соціальні наслідки. Суспільна
ціна податків вимірюється втратою частини особистого добробуту
конкретними платниками із переміщенням цієї частини через бюджет
до всього населення держави. Корегування величини такої втрати
має прямувати до оптимуму В.Парето. Це означає, що істотне
поліпшення суспільних умов, у тому числі породжуваних процесами
перерозподілу через оподаткування можливе лише тоді, коли той чи

інший захід здатний:

- підвищити добробут усіх без винятку;
- підвищувати добробут однієї соціальної групи, не погіршивши добробут інших.

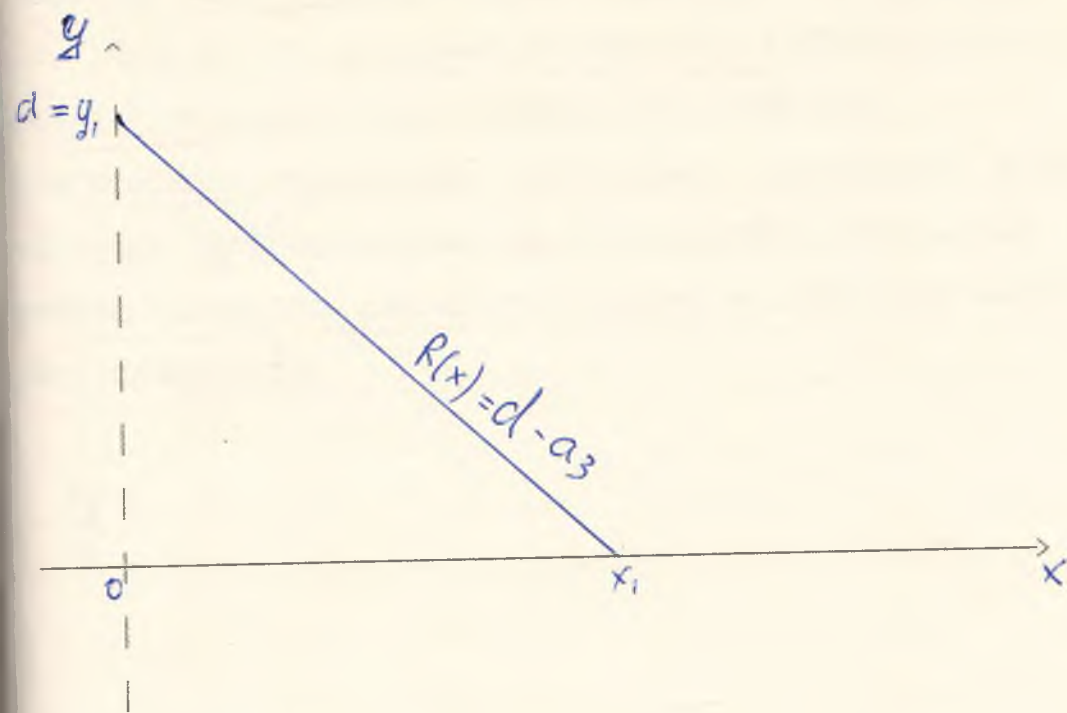
Як же домогтися таких умов при встановленні парето-оптимальних ставок податку на добавлену вартість?

Суть соціальної справедливості є вже давно об'єктом дослідження різних економістів. На нашу думку, соціальна справедливість, щодо встановлення межі ставок податку на добавлену вартість, необхідно розуміти в двох аспектах:

- зкорочення реальних доходів конкретних платників внаслідок перекидання ПДВ на кінцевих споживачів;
- повернення частини номінальних доходів, перерозподілених з допомогою ПДВ через бюджет у вигляді суспільних благ: національна безпека, правопорядок, охорона здоров'я, освіта, благоустрій та інші трансфертні платежі.

Внаслідок того, що розмір податку на добавлену вартість безпосередньо впливає на рівень ціни, можна виявити взаємозалежність реальних доходів платників і ставок ПДВ. Якщо в системі координат по осі X відзначити рівень ставок ПДВ, а по вертикалі - реальні доходи платників в умовних одиницях, то з допомогою емпіричних досліджень можна отримати наступне графічне зображення (нагадуємо, ми абстрагуємося від впливу всіх інших факторів) (див. мал. ...).

Після опрацювання даного графічного зображення можна визначити функціональну залежність між величиною ставок податку на добавлену вартість та розміром реальних доходів платників у вигляді математичної функції:



Мал. ...

$$R(x) = d - ax,$$

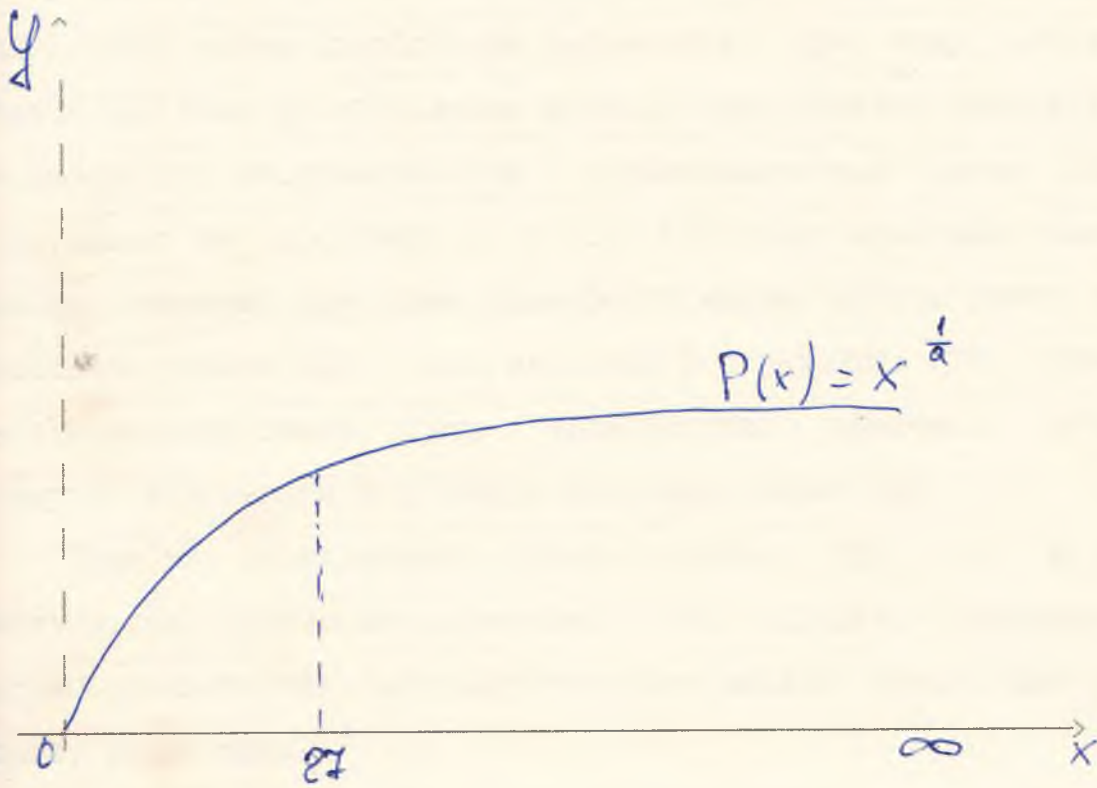
- де $R(x)$ - величина реальних доходів;
 d - номінальні доходи платників;
 a - коефіцієнт залежності;
 x - ставка ПДВ.

Підсумовуючи ці дослідження, можна відмітити, що розмір реальних доходів платників безпосередньо залежить від величини ставок ПДВ, причому, коли ПДВ відсутній, або ж його ставка дорівнює 0, реальні доходи громадян - носіїв податку дорівнюють 100 умовним одиницям. Якщо ставка податку на добавлену вартість прямує до нескінченності, то реальні доходи громадян наближаються до 0.

Спробуємо таким самим прийомом дослідити і другий аспект соціальної справедливості, тобто повернення частини номінальних доходів, нерозподілений є допомогою податку на добавлену

вартість через бюджет у вигляді трансфертних платежів.

Якщо по осі координат X відмічати величину ставок ПДВ, а по осі Y - отримання через бюджет суспільних благ, то з допомогою комп'ютерного опрацювання емпіричних досліджень можна вивести наступну графічну залежність між величиною ставок ПДВ та поверненням сплачених раніше сум податку на добавлену вартість у вигляді трансфертів.



Мал. 7..

Функціональну залежність цього графічного зображення можна записати математичною функцією:

$$P(x) = x^{\frac{1}{a}}$$

де $P(x)$ - суми номінальних доходів, які повертаються через бюджет назад до платників податків;

a - коефіцієнт залежності.

x - ставка ПДВ.

Отже, як показують результати дослідження, між величиною ставок ПДВ та розміром повернення раніше сплачених сум даного податку (правда це повернення відносне, через отримання суспільних благ) існує певна параболічна залежність. При чому, збільшення ставок ПДВ веде до збільшення розміру трансфертних платежів. Але ця залежність не прямолінійна і характеризується двома окремими відрізками: на проміжку $x \in [0, 27]$ темпи зростання повернень раніше сплачених сум через трансферти майже відповідають темпам зростання ставок ПДВ; коли значення x переходить 27% і прямує до нескінченності темпи росту трансфертних платежів починають відчутно відставати від темпів зростання ставок ПДВ.

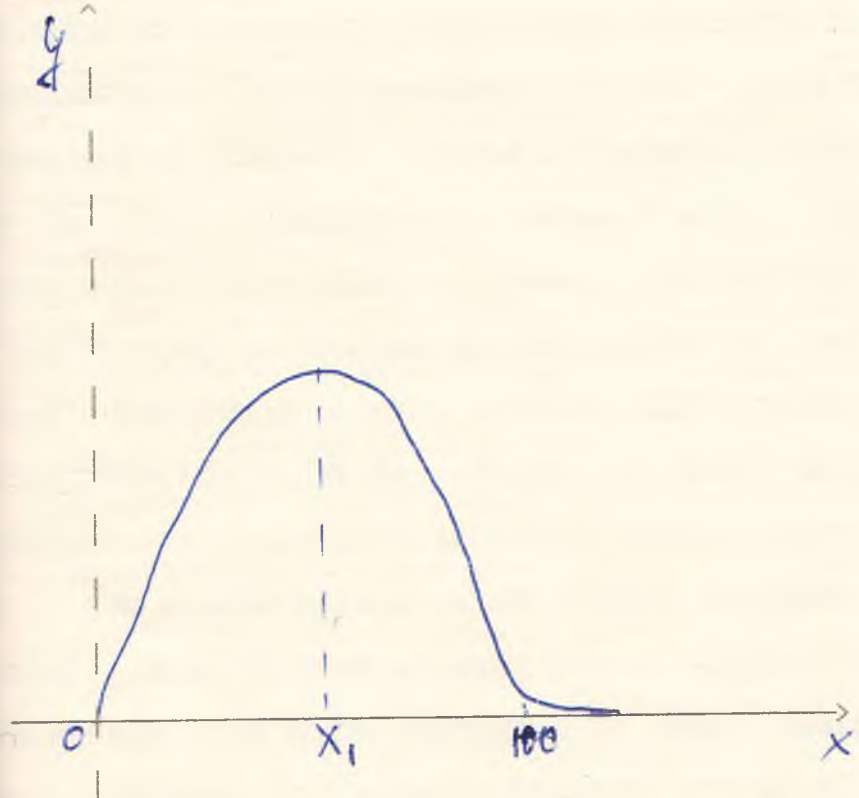
Вище ми досліджували вплив ставок ПДВ на фіскальну достатність, економічну ефективність та соціальну справедливість окремо по критеріях, абстрагуючись при аналізі одного фактора від впливу двох інших.

В реальному суспільно-економічному бутті критерії фіскальної достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості взаємопов'язані, взаємозалежні і не можуть існувати окремо один від одного. Тому, необхідно визначити вплив ставок ПДВ одночасно на всі ці фактори. Для того, щоб розв'язати поставлену задачу, всі чотири графічні зображення в роботі співставляються в одній площині із встановленим масштабом та розв'язується система рівнянь із чотирьох математичних функцій:

$$\left\{ \begin{array}{l} y(x) = a_1 x + b, \\ \\ M(x) = \frac{a_2}{x} - b_1, \\ \\ R(x) = d - a_3 x, \\ \\ P(x) = x, \end{array} \right.$$

Графічне розв'язання даної системи рівнянь показало (див. мал. 8.) таку залежність податкових надходжень від ставок

ЦДБ:



Мал. 8.

На проміжку $X \in [0; 100]$, узагальнена залежність величини податкових надходжень в бюджет із врахуванням оптимального поєднання впливу ставок ПДВ на економічну ефективність господарювання суб'єктів держави та соціальну справедливість в суспільстві відображається параболічною залежністю, тобто не чим іншим, як кривою Лаффера, і парето-оптимальна ставка ПДВ по відношенню до єдності всіх трьох критеріїв - X_1 - знаходиться на цій кривій і буде відображатися формулою:

$$X_1 = (C_1 C_4 + C_2 m C_1) / (C_1 C_4 + C_3).$$

В залежності від напрямів економічної доктрини держави можливі відхилення від X_1 . У випадку, коли економічна політика держави спрямована на створення умов для розвитку підприємництва та покращення показників економічної ефективності, ставки ПДВ можуть понижатися. Коли ж державна політика спрямована на збільшення трансферних платежів, ставки ПДВ можуть збільшуватись від зниження X_1 . Цим і пояснюється в значній мірі, на думку автора, диференціація ставок ПДВ в різних країнах світу. На проміжку $X \in [100; 1$ графічне зображення переходить в гіперболу, але в реальному економічному бутті ставка ПДВ в розмірі 100% і більше не зустрічається (точніше, автор ніде цього не зустрічав), тому цей відрізок не заслуговує логічного економічного обґрунтування.

Наш аналіз привів до наступного висновку. В економічній ситуації, коли витрати держави значну частину ВВП, державний бюджет зводиться із великим дефіцитом і уряд зацікавлений, проводячи свої реформи, в якомога більшому стягненні податків, але без придушення підприємницької діяльності (а якраз така ситуація склалася в Україні в перехідний період до ринкової економіки) по-

даткова реформа повинна бути спрямована на оптимальне поєднання ставок непрямих податків, зокрема і ПДВ, ставок податку на прибуток (доход) та введення податку на майно, причому загальний рівень посереднього оподаткування повинен бути не високим. Що ми розуміємо під поняттям - не дуже високим? Як показують графічні зображення, викладені в цьому параграфі, на даному етапі економічного розвитку в Україні ставки ПДВ повинні знаходитися на відрізку X в [15, 17].

Основні елементи збалансованої системи оподаткування на думку автора, повинні відповідати такій схемі (мал. 10.):

Дослідження напрямків розвитку непрямого оподаткування показують, що необхідно дуже уважно ставитись до збільшення податкових надходжень від непрямих податків за рахунок збільшення ставок. Адже по товарах, еластичність яких досить висока, а податкові акцизи на товари майже всі відрізняються високою еластичністю, підвищення ставок може привести не до зростання податкових надходжень, а до їх зменшення за рахунок скорочення абсолютних обсягів споживання податкованих товарів.

На майбутнє, коли видатки держави, включаючи трансферти будуть покриватися сумою податків, що менша гранично-допустимої (це характерно для нормального функціонування ринкової економіки) роль податку на добавлену вартість, акцизного збору та мита можна підвищувати відповідним збільшенням ставок. Цей процес буде вписуватись в ідею нейтралізації податків та посилення непрямого оподаткування, що позначились на діючих сьогодні фіскальних структурах світової практики.

ВИСНОВКИ

В результаті проведеного дисертаційного дослідження автор приходить до наступних висновків:

1. Специфічні та універсальні акцизи, як і мито, не дивлячись на їх відносну регресивність мають вагомі переваги в порівнянні з прямими податками. Об'єкти прямого оподаткування зазнають циклічних коливань, чого не можна сказати про витрати на споживання як об'єкт попередніх податків. Разом з тим, необхідно відмітити, що в зв'язку з проблемами перекидання непрямих податків, поняття посереднього оподаткування ширше від податків на споживання. Справа в тім, що такі податки, особливо по оподаткуванню товарів еластичного попиту, не повністю перекидаються на кінцевих споживачів і частину тягару по їх сплаті несуть на собі безпосередні виробники.

2. Кореляційний аналіз дозволяє стверджувати, що в якості об'єкту оподаткування щодо непрямих податків вигідніше визначити відвантаженої, а не оплаченої продукції. Проте на шляху до такої зміни трактування реалізованої продукції стоять дві суттєві проблеми: високий рівень монополізації виробництва та недостатній рівень розвитку суб'єктів господарювання з різними формами власності. Виходів, на думку автора, два. Або збільшення державного замовлення із високою гарантією оплати, або прискорення процесів приватизації.

✓ 3. Проблема функціонування податку на додану вартість зводиться не до впливу ПДВ на подвійне оподаткування, а до перекидання непрямих податків, тобто неспівпадання особи, що сплачує

податок і фактичного носія податку. Досліджуючи організацію податку на добавлену вартість в Україні, необхідно відмітити, що ПДВ у нас виправдовує себе лише у фінансовому аспекті. За умов відсутності об'єктивних чинників, таких зокрема, як розвинуті ринкові механізми, відповідна законодавча база, що чітко визначає місце та роль оподаткування в економічній доктрині держави, належний рівень комп'ютерної обробки інформації, переваги цієї форми універсального акцизу не проявляються. Податок на добавлену вартість потрібно розбудовувати, а не переходити до нижчих ступенів універсального акцизу, адже переваги ПДВ говорять самі за себе:

- універсальний підхід до податкової шкали, процесу нарахування та процедури стягнення;

- спрощення контролю за рухом товарів, робіт та послуг, за витратами та доходами;

- відсутність кумулятивного ефекту;

- стимулювання експорту, оскільки експорт, тобто вивіз товарів не обкладається податком на добавлену вартість;

- поступлення в казну носять регулярний і рівномірний характер.

✓ 4. Стягнення ПДВ за ставкою 20% приведе до скорочення податкових надходжень до бюджету. Але скорочення це буде мати місце лише на початках. За рахунок поживлення підприємницької діяльності збільшаться абсолютні розміри оборотів, по яких справляється ПДВ, що приведе до відповідного збільшення надходжень по даній формі оподаткування. До того ж, за рахунок послаблення податкового пресу, збільшиться і кількість самих платників податків (за рахунок реєстрації нових підприємницьких структур). Пониження ставки ПДВ послаблює регресивність цього податку (за рахунок зко-

рочення ціни), щодо малогабезпечених верств населення.

5. Твердження про те, що запровадження в нас світової практики справлення акцизного збору приведе до виникнення проблем із стягненням акцизного збору по товарах, які будучи неоплаченими повертатимуться до виробників по певних причинах, на думку автора, хибні. Адже у випадках повернення підакцизних товарів покупцем до моменту їх оплати, суми акцизного збору по цих товарах можуть виключатися із сум, що підлягають оплаті в бюджет за цей звітний період, в якому було повернення підакцизних товарів.

6. З метою однозначної ідентифікації підакцизних товарів як податковими інспекціями, митними органами, так і платниками акцизних зборів, необхідно кодифікувати ці товари згідно зі світовими стандартами. Це дозволить систематизувати перелік підакцизних товарів згідно міжнародних домовленостей та правил і запобігти можливим непорозумінням при сплаті акцизного збору на продукцію, що імпортується.

7. Необхідно переглянути порядок встановлення акцизного збору на натуральну шкіру, тому що введення даного податку приведе до збільшення на третину вартості взуття і шкіргалантерейних виробів із натуральної шкіри. В Україні шкіряна сировина реалізується виробникам натуральної шкіри за цінами на рівні світових. Це обумовлює відповідну ціну готових виробів із шкіри. Якщо запровадити акцизний збір на шкіру та товари із неї, це обов'язково приведе до втрати конкурентноздатності на внутрішньому ринку вітчизняних товарів з натуральної шкіри.

8. В 1994 році надходження до бюджету від акцизного збору на вітчизняні вироби з фарфору були мізерні і становили близько 4 млрд. крб., або 0,15% від обсягу реалізації фарфорових виробів. Тому доцільно, з метою захисту вітчизняних виробників, вивести

такі вироби з переліку підакцизних товарів і ввести ставку "Приладдя столові та кухонні з фарфору імпортні" зі ставкою 30 відсотків. Це стримуватиме імпорт фарфору і підвищить попит на вітчизняні вироби із нього.

9. Якісне підвищення рівня митного оподаткування повинно забезпечуватись переходом від обмежувального та заборонного принципу до регулюючого. Для захисту інтересів, як суб'єктів господарської діяльності, так і держави, необхідно застосовувати всі види мита, що передбачаються Митним кодексом. Вдосконалення митної політики повинно бути направлене на стимулювання експорту, як джерела валютних надходжень. Посилення організації митного контролю повинно забезпечуватись вдосконаленням роботи митних органів. Необхідно змінити систему перерахування мита до державного бюджету, відпрацювавши взаємовідносини як між суб'єктами зовнішньо-економічної діяльності та митницями, так як і в самій митній системі України.

10. Можна констатувати, що встановлення економічно необґрунтованих завищених ставок мита на товари першої необхідності, яке мало на меті захист внутрішнього товаровиробника та збільшення надходжень до бюджету привело до прямо протилежних наслідків; продукція продовжує завозитись нелегально, а платежі до бюджету не надходять. Замість великих виробників товарів, їх експортерами в Україну виступають посередники, в тому числі фізичні особи і офшорні фірми. Скорочується чисельність легальних імпортерів, так як конкурувати з тіньовою економікою в цих умовах неможливо. Бюджет не отримує значні суми доходів, має місце криміналізація комерційної торгівлі.

✓ 11. Оптимальний рівень оподаткування, який максимізує фіскальні надходження і мінімізує ухилення від сплати посередніх

податків повинен залежати від трьох факторів: стану економіки, національно-культурних особливостей і історичних традицій. При чому високих результатів у вирішенні даної проблеми неможливо добитися до того часу, поки не буде чіткої економічної доктрини держави.

12. Діюча автоматизована система "Податки" не дозволяє чітко розібратися в поведінці платників. Тому пропонується розширена система файлів комп'ютеризації опрацювання податкової документації.

✓ 13. Міра ухилення від сплати податків в кожній державі визначається суперечливим співвідношенням між лібералізмом, якого добиваються суб'єкти господарювання, з його фетишистськими намірами, моральною етикою бізнесмена-платника податків та державним порядком, що існує на даний час в суспільстві. Цей постулат і пояснює фіскальну ситуацію в Україні, де брак державного порядку при майже повній відсутності моральної етики платників податків породжує масовий опір фіску та обхід податків.

З проблемою ухилення від сплати податків необхідно боротися двома методами, що повинні діяти у певній взаємозалежності:

- контрольний метод, суть якого заключається в проведенні документальних перевірок та ревізій фінансово-господарської діяльності з прийняттям відповідних рішень;
- психологічний метод, що включає в себе психологічні прийоми роботи з платниками, які повинні переконати їх у недоцільності ухилення від сплати податків.

14. Світовий досвід посереднього оподаткування в промислово розвинутих країнах показує, що в умовах України є доцільними такі аспекти:

- необхідність визначення місця та ролі непрямих податків в еко-

номічній доктрині держави;

- методи розрахунку непрямих податків повинні бути єдиними для всіх видів та форм підприємницької діяльності;
- використання податкового кредиту повинно базуватись на загальноприйнятій в світі термінології;
- організація митного оподаткування повинна бути направлена на стимулювання експорту;
- податковий менеджмент повинен відповідати рівню розвитку системи непрямого оподаткування.

✓ 15. Математична модель по проблемі аналізу впливу ставок непрямого оподаткування на фінансову достатність, економічну ефективність та соціальну справедливість показує, що в економічній ситуації, коли витрати держави складають значну частину валового внутрішнього продукту, державний бюджет зводиться з великим дефіцитом і уряд зацікавлений, проводячи свої реформи, в якомого більшому збиранні податків, але без придушення підприємницької діяльності (а якраз така ситуація склалася в Україні при переході до ринкових основ господарювання) податкові реформи повинні бути направлені на оптимальне поєднання ставок непрямого оподаткування, ставок податку на прибуток (доход) та введення податків на майно. Причому, ставки специфічних, і особливо універсального, акцизів повинні бути не дуже високі. Адже по товарах, еластичність яких досить значна (а підакцизні товари відрізняються високою еластичністю) збільшення ставок таких податків приводить до скорочення податкових надходжень за рахунок зменшення абсолютних обсягів споживання підакцизних товарів.

СПИСОК ВИКОРИСТАНОЇ ЛІТЕРАТУРИ

1. Абэ Т. К вопросу о реформе налоговой системы в Японии // Мировая экономика и международные отношения. 1987. № 10.
2. Васильев В. В., Сесенова Л. И., Шведова Ю. А. Налоги 92: Что и как платить. М. РИФ "Рой", 1992 г.
3. Гегель Г. В. Ф. Энциклопедия философских наук: В 3 т. М.: Мысль, 1977. Т. 3.
4. Джордж Г. Что такое единый налог? / Пер. с англ. М.: [Б. и.], 1907.
5. Довгань Е. С. Налог на фонды сделать главным источником госдоходов // Эко. 1990. № 12.
- * 6. Дьяченко В. П. Товарно-денежные отношения и финансы при социализме. М., 1974 г. С. 452.
7. Кейнс Дж. Общая теория занятости, процента и денег. М.: Прогресс, 1978.
8. Кравченко А. И. Налоговые реформы 80-х годов в США: социально-экономический аспект. М.: НИИМ, 1989.
9. Лассаль Ф. Косвенные налоги и положение рабочего класса / Пер. с нем. СПб.: [Б. и.], 1857.
10. Ленин В. И. Полн. собр. соч., Т. 7. С. 171.
11. Львов Д. Налог с наследства. Казань: [Б. и.], 1893.
12. Маневич В. И., Сигиневич А. В. Актуальные проблемы налоговой реформы // Вопросы экономики. 1990. №3.
13. Маркс К., Энгельс Ф. Твори, Т. 4. С. 132.
14. Мех Я. В. Теория рыночного хозяйства. Тернопіль, Б. і., 1992.

15. Митний кодекс України: К., Жовтень, 1993.
16. Муніципальні фінанси для України. Агенція міжнародного розвитку США, Вашингтон, О.К. 20523, К.: 1994.
17. Налоги в развитых капиталистических странах: теория, практика, проблемы. М.: НИФИ, 1990.
18. Налоги: что и как платить. Шведова Ю. А., Васильев В. В., Семенова Л. И. М.: РИФ "Рой", 1992. С. 58.
19. Налоговое планирование или легальные пути снижения налоговых платежей и отчислений в бюджет. М.: ИСЕН, 1991.
20. Налоги в механизме хозяйствования. / А. В. Сигневич, Е. М. Бухвальд, О. М. Ежова и др.: АН СССР, И-т экономики - М.; Наука, 1991.
21. Налоги в Украине - 1993. Сборник нормативных документов. 1993. Либра, К.: 1994.
22. Налоги и обязательные платежи. М.: Юрьекс, 1992.
23. Налоговая справедливость. Кашии С. М., М.: 1986.
24. Озеров И. Х. Основы финансовой науки. М.: [В. Н.], 1917.
25. Павлишенко Н. Про економічну суть ПДВ // Економіка України, 1993 р., № 7. С. 4.
26. Про податок на додану вартість. // Голос України, № 10, 1994.
27. Про надання пільг по ПДВ. // Вечірній Тернопіль, 27 вересня 1994.
28. Про податок на додану вартість. // Галицькі контракти, № 37, 1994.
29. Рикардо Д. Начала политической экономии и налогового обложения // Соч. в : т. М.: Госполитиздат, 1941. Т. 1.
30. Самуельсон П. Економіка. Л.: Світ, 1993. С. 138.
31. Седигмен Б. Основные течения современной экономической

мысли. М.: Прогресс, 1968.

32. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов. М.: Соцэкгиз, 1962. - С.34.

33. Справочник нормативных документов по налогообложению. К.: МП "Альтерпрес", 1992. Т.1.

34. Сутормина В. М., Федосов В. М., Андрущенко В. Л.: Держава - Податки - бізнес// Київ, Либідь, 1992.

35. Сутормина В. Н. Финансы капиталистических государств. К.: Вища школа, 1983. С.82.

36. Сутормина В. Н. Финансы капиталистических государств. К., 1976 г. С.11.

37. "Труды ком. по пересмотру системы податей". Т. XXI, ч. 1 Заблоц. - Десятовского. М.: [Б. Н.], 1913. С.18.

38. Федосов В. М. і ін. Податкова система України К.: Либідь, 1994. С. 11-12.

40. Федосов В. М. Налоги в экономике современного капитализма. К.: Вища школа, 1977.

41. Федосов В. М. "Современный капитализм и налоги"/ Киев, "Вища школа", 1987 г. С.62.

42. Юданов Ю. Налоговая реформа в ФРГ.// Мировая экономика и международные отношения, 1990. № 4. С.8.

43. Brockway G. P. Economics. N. Y.: Harper & Row, 1985.

44. Bulletin For International Fiscal Documentation. - Amsterdam, 1979, m. 33, n. 1 - p. 39.

45. Chown J. A Guide to Capital Transfer Tax. L.: Kogan Page, 1975.

46. Clarke R., Wilson E., Daines R., Nadauld S. Strategic Financial Management. Homewood (Ill): Irwin, 1988.

47. Cooper J. A Voluntary Tax? Wash.: Brookings Institution,

1979.

48. Corporate Taxes: A Worldwide Summary. L.: Price Waterhouse, 1988.
49. Friedman M. Taxation, Inflation & the role of Government. Sydney: The Centre for Independent Studies, 1981.
50. Groves H.M. Tax Philosophers. Madison. 1974. C.- 136.
51. Kaldor N. An Expenditure Tax. L.: MacMillan, 1958.
52. Laffer A. Statement for the Joint Economic com,itee, May, 20. N.V.6 1979.
53. Lindahl E.P. Just Taxation - A Positive Silution //Ed. by R. A. Musgrave & A.T. Peacock. N.V.: St. Martin's Press, 1967.
54. Muzelec R. Finances Publiegues. P.: Editions Sirey. 1986.
55. Oberv. OECD (Paris), 1993-1994. N° 149. P. 32-35.
56. Ovan a Tait. Vablu added Tax. Internationale Praktik and Problems, - Washington. 1988.
57. Pointon J., Spratley D. Priciples of Business Taxation. Oxford: Clarendon Press, 1988.
58. Rosen H.S. Public Finance. Homewood: Irwin, 1985.
59. Seldon. Federal Taxation /Selected & Ed. by M.D. Rose: West Publishing Co, 1990. - C.49.
60. Seldon A. Taxation in the United Kingdom // Taxation: An International Perspective. Vancouver: Trasor Institute, 1984.
61. Soros G. The Alchemy of Finance. Reading the Mind of the Market. N.Y.: Simon & Schuster, 1987.
62. Tait A.A. The Taxation of Personal Wealth. Urbana: University of Illinois Press, 1967.
63. Tait D.D. Value added Tax. Internationale Monetary Jund,- Washington. 1988. P.72.

64. Tax Policy in the Twenty-First Century/ Ed. by H. Stein.
N. Y.: Wiley, 1988.

65. Wiksell K. A. A New Principle of Just Taxation// Classics
in the Theory of Public Finance /Ed. by R. A. Musgrave &
A. T. Peacock. N. V.: St. Martin's Press, 1967.

Таблиця

ДОХОДИ КОНСОЛІДОВАНИХ БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ ЗА 1991-1994 РР.

млн. крб.

Найменування	1991	1992	1993	1994
Податок на прибуток (доходи підприємств)	21765	279137	14473576	125440400
Податок на добавл. вартість	-	486683	17206505	115022850
Акцизний збір	-	59654	2513846	14481424
Податки з громадян	9288	142982	2884418	20943893
Доходи від ЗЕД	317	7501	1995417	9190238
Державне мито	937	2534	107262	1578617
Плата за землю	67	16363	776402	3007579
Надходження від переоцінки	1976	839	84364	781933
Відрахування до бюджету на геолого-розвідувальні роб.	-	7584	286373	3600000
Надходження коштів до комітету по мат. резервах	-	32837	654641	15000000
Надходження коштів від приватизації держ. власності	280	610	117353	2463287
Надходж. в фонд. Чорнобиля	2697	124179	2500442	23905796
Надходж. від позик	1056	18	218500	3200000
Інші надходження	4245	39946	1905627	22318670
Залишки на покриття витрат	1232	3518	91957	1013459
Разом доходів	75461	1227499	49621838	-
Кредити банку	-	329700	11746687	
Всього, доходів	76804	1557199	61368525	478581392

Одержано " _____ " _____ 199 р.

Державну податкову інспекцію по _____
 (найменування організації)
 Вище відповідальної особи _____

ДЕКЛАРАЦІЯ

податку на добавлену вартість для підприємств торгівлі, громадського харчування та інших підприємств, організацій та установ, які надають посередницькі послуги

за

199 р.

(в крб.)

Показники	
Сума одержаного валового доходу (різниця між цінами реалізації товарів і цінами їх придбання)	
Сума податку на добавлену вартість (ряд.1х16,67%)	
Сума ПДВ за придбані матеріальні ресурси, паливо (роботи, послуги), вартість яких відноситься на витрати обігу (виробництва), за введені в експлуатацію основні виробничі фонди та нематеріальні активи з урахуванням розподілу сум ПДВ по торговельно-посередницькій та виробничій діяльності, а також по оподатковуваних та неоподатковуваних товарах (роботах, послугах)	
Обчислено ПДВ за звітний період всього:	
з тому числі	
а) від одержаних валових доходів (ряд.2 - ряд.3)	
б) коригування сум ПДВ по основних виробничих фондах та нематеріальних активах за поточний (календарний) рік з подачею розрахунку (відповідно до пункту 31 цієї Інструкції)	
в) сума перевищення ПДВ сплаченого або який підлягає сплаті поставальникам (підрядчикам) над сумою ПДВ, одержаного від покупців за товари (роботи, послуги) за попередній звітний період (ряд.6 декларації за попередній звітний період)	
Сума ПДВ, яка підлягає нарахуванню по особовому рахунку платника (позитивне значення рядка 4 цієї декларації)	
Сума перевищення ПДВ, яка буде враховуватись при зменшенні платежів в наступному звітному періоді (ряд.4 - ряд.5) і не відображається по особовому рахунку платника за звітний період	
Нараховано авансових (декадних) платежів за звітний період	
Сума ПДВ, яка підлягає:	
а) донарахуванню (ряд.5 - ряд.7)	
б) зменшенню (ряд.7 - ряд.5)	
Авансові платежі на наступний за звітним місяць (ряд.5 : 3):	
- по строку 15-го числа поточного місяця _____ тис.крб.	X
- по строку 25-го числа поточного місяця _____ тис.крб.	X
- по строку 5-го числа місяця, наступного за поточним _____ тис.крб.	X

Керівник _____

Головний бухгалтер _____

Дата відправлення декларації " _____ " _____ 199 р.

Відмітка інспектора державної податкової інспекції _____

В результаті камеральної перевірки _____

Дата перевірки " _____ " _____ 199 р.

Довідка інспектора по обліку: _____

Презедено по особовому рахунку платника _____

Дата проведення " _____ " _____ 199 р.

ДОДАТОК №

Надходження акцизного збору

(млн. крб.)

Найменування товарів, які оподатковуються	1992 р.		1993 р.		1994 р.		Прогноз на 1995 рік	
	пит. вага	пит. вага	пит. вага	пит. вага	пит. вага	пит. вага	пит. вага	
Горілка і лікеро-горілячні вироби	33551	66.5	844017	33.8	6365140	38.2	22960451	50.
Спирт етиловий								
Вино Дампанське Комбьяк	995	2.0	350358	14.0	1889445	11.3	4304243	9.
Пиво	2213	4.4	62041	2.5	845236	5.1	4811832	10.
Цукор		0.0	507275	20.3	2320434	13.9		0.
Тютюнові вироби	1591	3.2	227435	9.1	740654	4.4	1857402	4.
Інші товари харчової промисловості	1060	2.1	92891	3.7	639313	3.8	1668533	3.
Разом по харчових виробках	39410	78.1	2084017	83.4	12800222	76.9	35602461	78.
Телевізори, магнітофони, радіоприймальні пристрої		0.0	27933	1.1	77964	0.5	151750	0.
Легкові, пасажирські та вантажопасажирські авто- мобілі до 8 посад. місць	2307	4.6	90416	3.6	535606	3.2	2004611	4.
Шини для легкових, пасажир- ських і вантажопасажирських автомобілів до 8 посад. місць	3779	7.5	71450	2.9	498816	3.0	1994108	4.
Ювелірні вироби	1049	2.1	53910	2.2	414668	2.5	1238736	2.
Інші товари вітч. виробництва: високоякісні вироби із фарфо- ру; вироби із кристалу; виго- товлені ручним способом; жуті- рові вироби та вичинені шкур; ки; натуральна шкіра та одяг; з неї; килими і килимові ви- роби машинного виробництва) та імпортовані товари	3929	7.8	169930	6.8	2320095	13.9	4671281	10.
Разом надходжень	50474	100.0	2497656	100.0	16647371	100.0	45662947	100.

державну податкову інспекцію по _____

позначка відповідальної особи) _____

ДЕКЛАРАЦІЯ
по податку на добавлену вартість за _____ 199 р.
(місяць, квартал)

(в крб.)

Показники	Оборот	Сума податку
Вартість придбаних матеріальних ресурсів,палива (робіт,послуг) з ПДВ,які відносяться на витрати виробництва й обігу та вартість придбаних і введених в експлуатацію основних виробничих фондів та взятих на облік нематеріальних активів за звітний період з урахуванням розподілу сум ПДВ по виробничій та торговельно-посередницькій діяльності,а також по оподатковуваних та неоподатковуваних товарах (роботах,послугах). Вартість матеріальних ресурсів,придбаних для виготовлення товарів (робіт,послуг),які звільнені від оподаткування відповідно до підпунктів "с"-"р" пункту 31 цієї Інструкції,і в цей рядок не включається		
Вартість придбаних без ПДВ матеріальних ресурсів,палива (робіт,послуг),які відносяться на витрати виробництва й обігу та вартість придбаних і введених в експлуатацію основних виробничих фондів та взятих на облік нематеріальних активів за звітний період		
Вартість відвантажених товарів,виконаних робіт,наданих послуг,що оподатковуються ПДВ за звітний період,всього:		
у тому числі за бартерними угодами за межі України		
Вартість відвантажених товарів,виконаних робіт,наданих послуг,по яких не сплачується ПДВ,всього:		
у тому числі товари (роботи,послуги), звільнені від оподаткування відповідно до підпунктів "а"- "д" пункту 31 цієї Інструкції		
Обчислено ПДВ за звітний період всього:		
у тому числі		
а) по відвантажених товарах (роботах,послугах,ряд.3 - ряд.1)		
б) розподіл сум ПДВ по основних виробничих фондах та нематеріальних активах за поточний (календарний) рік з подачею розрахунку) відповідно до пунктів 39,40,41 цієї Інструкції)		
в) сума перевищення ПДВ,сплаченого або який підлягає сплаті постачальникам (підрядчикам) над сумою ПДВ,одержаного від покупців за товари (роботи,послуги) за попередній звітний період (ряд.7 декларації за попередній звітний період)		
Сума ПДВ,яка підлягає нарахуванню по особовому рахунку платника по даній декларації (позитивне значення ряд.5 або від'ємне значення ряд.5 у випадках звільнення від ПДВ відповідно до підпунктів "а"- "д" пункту 31 цієї Інструкції з урахуванням питомої ваги таких пільг) ряд.4 "а"		
("а" + "б" ряд.5)х ряд.3 + ряд.4"а"		
Сума перевищення ПДВ,яка буде враховуватись при зменшенні платежів в наступному періоді (ряд.5 - ряд.6) і не відображається в особовому рахунку платника за звітний період		
Нараховано авансових (декадних) платежів за звітний період		
Сума ПДВ, яка підлягає:		
а) допарахуванню (ряд.6-ряд.8)		
б) зменшенню (ряд.8-ряд.6)		
Авансові платежі на наступний за звітним місяць (ряд.6 : 3):		
по строку 15-го числа поточного місяця тис.крб.	X	X
по строку 25-го числа поточного місяця тис.крб.	X	X
по строку 5-го числа місяця,наступного за поточним тис.крб.	X	X

відправлення декларації " _____ " _____ 199 р.

Відмітка інспектора державної податкової інспекції
В результаті камеральної перевірки _____

Керівник _____

Дата перевірки " _____ " _____ 199 р.

Головний бухгалтер _____

Довідка інспектора по облігу:

Проведено по особовому рахунку платник _____

Дата проведення " _____ " _____ 199 р.

З В І Т

про виконання Державного бюджету України
за 1993 рік

/млн.крб./

Найменування	Затверджено Верховною Радою України	Бюджет Укра- їни з ураху- ванням зміни цін і обу- мовлених ни- ми інших показників	Виконано
<u>Доходи</u>			
податок на добавлену вартість	1054062	8325668	8519417
податок на прибуток /доходи/	600318	5255055	5663862
податковий збір	369935	945478	1144850
доходи від зовнішньоекономічної діяльності	1005593	825142	1975957
внески до Фонду ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи	611300	1900000	2500442
надходження амортизаційних відрахувань для мобілізації коштів на фінансування структурної перебудови економіки	73020	491769	280594
надходження коштів від приватизації державного майна	650000	80000	103797
державне мито	2751	33790	29048
надходження від переоцінки запасів товарно-матеріальних цінностей			41300
надходження коштів від продажу державного майна	50000	290410	333310
відрахування на геологорозвідувальні роботи	115000	357200	286373
надходження сум перевищення фактичного фонду споживання над розрахунковим		1448480	1617300
надходження коштів від Державного комітету по матеріальних резервах		1469372	654641

Найменування	Затверджено Верховною Радою України	Бюджет України з урахуванням зміни цін і обумовлених ними інших показників	Виконано
Дходження коштів в рахунок гашення державного кредиту, державного підприємствами України від Російської Федерації		600000	986143
Дходження коштів від здійснення додаткових заходів по білізації доходів бюджету		7204570	116312
Дходження відрахувань від перевищення поточних доходів над видатками Національного банку		550000	470000х/
Кори та інші неподаткові доходи	100450	217000	1142510
Всього доходів	4632429	29993934	25865856
З яких, одержані з місцевих бюджетів по взаємних розрахунках		3639638	1230954
Всього доходів	4632429	33633572	27096810
Зім того, кредити банків	983298	9503454	11746687
у тому числі кредит Національного банку України			11109687
Всього доходів	5615727	43137026	38843497

Крім цього в рахунок платежів до Державного бюджету та сплати належних відсотків за користування кредитами НБУ проведено взаємозалік на суму - 1557 млрд. карбованців.

Додаток

СТРУКТУРНО-ЛОГІЧНА СХЕМА МИТА

ПЛАТНИКИ	ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ	СТАВКИ
----------	----------------------	--------

Юридичні особи	Фізичні особи	Митна вартість товарів	у % до митної вартості	у встановленому грошовому роз-
які здійснюють переміщення ч/з митний кордон товарів		Вартість товару у валюті контр-ранту x курс Національного банку України на день подання митної декларації	диференці-ювані за-лежно від товарної групи, країни походження	мірі на одиницю товару
				x
				кількість

Сума мита

СТРУКТУРНО-ЛОГІЧНА СХЕМА АКЦИЗНОГО ЗБОРУ

ПЛАТНИКИ	ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ	СТАВКИ
----------	----------------------	--------

Юридичні особи

Фізичні особи

Для вітчизняних товарів

Для імпортих товарів

які здійснюють під- приємницьку діяль- ність та виробляють чи імпортуєть під- акцизні товари
--

Оборот з реалізації та інші обороти
--

Митна вартість

визначення оподатковуваного обороту

собівартість+ прибуток ----- x 100 100- ставка АЗ у % або кінцева ціна реалізації- сума ПДВ

митна вартість у валюті контракту x курс відповідної валюти Національ- ного банку України на день подання декларації
--

диференційовані залежно від по- ходження товару (вітчизняні чи імпорти) та товарної групи
--

Сума акцизного збору

ЗА ФОРМОЮ ОПОДАТКУВАННЯ

п р я м і

н е п р я м і

особисті

реальні

фіскальні

акцизи

мити

монополії

подушний

земельний

специфічні

універсальні

прибутковий

домовий

з продажів

(купівель)

статистичне

майновий

промисловий

з обороту

фіскальне

на спадщину

і дарування

на грошовий

капітал

на добавле-

ну вартість

протекці-

оністське

зрінювальне

СТРУКТУРНО-ЛОГІЧНА СХЕМА ПОДАТКУ НА ДОБАВЛЕНУ ВАРТІСТЬ

ПЛАТНИКИ	ОБ'ЄКТ ОПОДАТКУВАННЯ	СТАВКИ
----------	----------------------	--------

Юридичні особи

Фізичні особи

до обороту, що не включає суму ПДВ	до обороту, що включає суму ПДВ
--	---------------------------------------

Для підприємств, що займаються виробничою діяльністю
--

Для підприємств, які одержують доходи у вигляді різниці в ціні (торгівля, гром. харчування, по- середн. послуги)
--

Вартість придбаних матеріальних ресур- сів (робіт, послуг) з ПДВ, які відносять ся на собівартість і вартість придбаних і введених в екслу- атацію основних ви- робничих фондів та нематеріальних цін- ностей

Обороти з реалізації і ін. обороту, які включають суму ПДВ

Різниця в ціні (валовий дохід) та інші обороти
--

Сума ПДВ, належна до сплати в бюджет

Сума ПДВ по реалізованих товарах, роботах, послугах
--

Сума ПДВ по прид- баних ресурсах

ОСНОВНІ ПОКАЗНИКИ ВИКОНАННЯ КОНСОЛІДОВАНОВОГО І
ДЕРЖАВНОГО БЮДЖЕТІВ УКРАЇНИ ЗА 1992-1993 РР.

Найменування	1991	1992	1993
Валовий внутрішній продукт (у фактично діючих цінах) млрд. крб.	295	5127	116724
у % до попереднього року (у порівняльних цінах)	90	83,2	85,8
Доходи консолідованого бюджету України (у фактично діючих цінах) млрд. крб.	76,8	1228	49622
у % до ВВП	26	23,9	42,5
Доходи державного бюджету України (у фактично діючих цінах) млрд. крб.	51,2	644	27097
у % до ВВП	17,3	12,6	23,2
Видатки консолідованого бюджету України (у фактично діючих цінах), млрд. крб.	97,9	1920	57249
у % до ВВП	33	37,4	49,0
Видатки державного бюджету України (у фактично діючих цінах), млрд. крб.	79,2	1513	37306
у % до ВВП	26,8	29,5	32,0
Дефіцит консолідованого бюджету України (у фактично-діючих цінах) без урахування банківського кредиту, млрд. крб.	21,1	692	7627
у % до ВВП	7	13,5	6,5
Дефіцит державного бюджету України (у фактично діючих цінах без урахування банківського кредиту) млрд. крб.	28	869	10209
у % до ВВП	9,5	16,9	8,7
Банківський кредит, спрямований на покриття бюджетного дефіциту (у фактично діючих цінах), млрд. крб.	-	330	11747
у % до ВВП	-	6,4	10,1

ДИНАМІКА УНІВЕРСАЛЬНИХ ТА СПЕЦИФІЧНИХ АКЦИЗІВ, % ВІД
ЗАГАЛЬНОЇ СУМИ ПОДАТКІВ

К р а і н а	1955	1965	1975	1985	1990	1993
Північна Америка						
США	19,2	19,5	16,1	15,3	16,0	16,2
Канада	37,6	35,3	26,1	25,8	26,0	26,4
Західна Європа						
ФРН	34,5	31,1	25,3	24,5	23,4	23,1
Франція	...	37,6	32,3	28,6	28,6	28,2
Великобританія	34,4	30,9	23,5	29,8	30,2	30,4
Італія	43,7	36,6	27,9	23,6	23,1	23,8
Бельгія	36,4	35,5	35,3	22,7	22,0	22,1
Нідерланди	31,7	27,0	22,3	22,6	23,5	23,4
Люксембург	-	23,4	20,2	23,3	23,5	23,7
Данія	35,9	38,3	31,6	32,9	32,1	33,0
Ірландія	47,7	49,1	44,4	42,6	42,1	42,3
Греція	-	37,1	43,9	38,7	38,9	39,2
Іспанія	-	40,8	24,0	26,5	27,0	27,1
Португалія	39,8	39,9	36,4	41,0	40,0	39,9
Австрія	35,2	36,3	33,8	31,4	31,6	31,7
Норвегія	44,0	40,4	37,3	36,4	37,0	37,5
Фінляндія	43,3	42,9	34,5	36,3	35,3	35,1
Швейцарія	32,7	28,4	18,3	17,5	17,2	16,9
Швеція	26,6	30,2	23,0	24,2	27,0	27,8
Азія, інші континенти						
Японія	33,1	25,9	15,0	12,1	12,0	11,9
Австралія	34,2	29,9	25,3	28,2	28,3	28,5
Нова Зеландія	24,6	26,4	22,8	22,1	22,7	23,0
Середній показник по країнах						
ОЕСР	-	33,7	27,7	28,4	27,6	27,3
Західної Європи	-	35,6	29,6	30,5	29,6	29,4
ЕС	-	35,6	29,7	29,8	29,5	29,3

Додаток

Таблиця

СТРУКТУРА ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ І ДОХОДІВ БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ, %

В И Д И ПОДАТКІВ І ДОХОДІВ	1991		1992		1993		1994	
	в до ход. бюд- жету	в по дат. сис- темі	в до ход. бюд- жету	в по дат. сис- темі	в до ход. бюд- жету	в по дат. сис- темі	в до ход. бюд- жету	в по дат. сис- темі
НЕПРЯМІ ПОДАТКИ								
1. Податок на добавле- ну вартість	-	-	40	47	34	41	24	37
2. Акцизний збір	-	-	5	6	5	6	3	4,7
3. Податок з обороту	22	28	0,1*	0,1*	-	-	-	-
4. Податок із продажів	6	8	0,2*	0,2*	-	-	-	-
5. Мито	0,03	0,04	0,2	0,4	2	3	2	3
Разом:	28	36	46	54	41	50	29	44,7
ПРЯМІ ПОДАТКИ								
1. Податок на прибуток	34	44	-	-	-	-	-	-
2. Податок на дохід	0,1	0,1	24	28	29	35	26	40
3. Податок на експорт і імпорт	0,3	0,4	-	-	-	-	-	-
4. Прибутковий податок з населення	13	17	12	14	5	6	6	8
5. Прибутковий податок з доходів кодгоспник.	0,2	0,4	0,6	0,7	0,3	0,4	0,5	0,7
6. Податок на промисел	-	-	-	-	0,004	0,005	0,005	0,006
7. Плата за землю	0,1	0,1	1	1	2	3	0,6	0,8
8. Податок з власників транспортних засобів	0,4	0,5	0,03	0,04	0,04	0,04	0,05	0,09
9. Податок з власників будівель	0,1	0,1	-	-	-	-	-	-
10. Податок із неодру- жених, одиноких і малосімейних грома- дян	0,3	0,4	0,001	x	-	-	-	-
Разом:	49	63	38	44	36	44	38,2	49,3
Податкові платежі								
1. Лісовий дохід	0,1	0,1	0,07	0,08	0,01	0,02	0,03	0,05
2. Плата за воду	0,1	0,1	0,06	0,07	0,02	0,02	0,02	0,05
3. Відрахування за ге- олого-розвідувальні роботи	0,1	0,1	0,6	0,7	0,6	0,7	0,7	0,8
4. Державне мито	0,1	0,1	0,2	0,2	0,2	0,2	0,2	0,3
5. Надходження сум пе- ревищення розрахун- кового фонду спожив- ання	0,2	0,3	0,7	0,8	4	4	4	4,8
Разом:	1	1	2	2	5	6	5	6
Всього податки і по- даткові платежі	78	100	86	100	82	100	67,2	100
НЕПОДАТКОВІ ДОХОДИ								
ЦІЛЬОВІ НАДХОДЖЕННЯ (фонд ліквідації нас- лідків Чорнобильської катастрофи)								
Надходження до пен- сійного фонду	4	x	10	x	5	x	5	x
	-	-	-	-	-	-	20,8	x

Примітка: * - Надходження податків з обороту і з продажів у 1992 р. за перерахунками за 1991 р.
 ** - У 1991 р. окремий податок на дохід (поряд із по-
 датком на прибуток).

ДЕРЖАВНІ ДОХОДИ ГЕТЬМАНЩИНИ

Назва статті доходу	Тлумачення статей доходів
ГЕТЬМАНСЬКІ ДОХОДИ	на утримання гетьмана, його двору, на загальнодержавні потреби;
Індукта або евекта	митний збір з товарів, що завозилися або вивозилися за кордон;
Тютюнова десятина	податок з посполитих, які вирощували тютюн
Бджолярна десятина	податок з пасічників - посполитих;
Грошова та натуральна станція (подать на гетьманську кухню)	з полків по 200-600 крб. на рік в натурі сплачувалась харчами (хлібом, м'ясом) військовими посполитими. Натуральна станція скасована гетьманом І. С. Мазепою (1687-1708).
Показанщина і поклошнина	податок з мірошників, посполитих та подекуди з рядових козаків;
Показанщина Ярмаркове	промисловий податок з виробництва горілки ринковий збір при гетьмані І. І. Скоропадському (1708-1732);
Державні маєтності	податок з королівщини, рангові маєтки;
ВІЙСЬКОВИЙ СКАРБ	на утримання війська:
Індукта або евекта	митний збір з ввозу чи вивозу за кордон (2% від вартості);
Показанщина	за викурювану горілку з казана (до 1 крб. з казана);
Оренда на горілку (покуховне і скатне)	І. С. Самойлович заборонив приватну торгівлю горілкою, крім орендарів на відкупі гетьмана;
Показанщина Дьогтьове	тільки з мірошників, посполитих від кола; по 1,5 крб. з коня на дьогтьових промислах;
Податок з бортництва	з посполитих, які збирали мед диких бджіл
Податок на сіль	по 100 гусок з мажі на користь полковників

Додаток

Таблиця

ПРОЕКТ КОНСОЛІДОВАНОГО БЮДЖЕТУ УКРАЇНИ НА 1995 РІК

млн. крб.

ДОХОДИ	Уточнений бюджет на 1994р.	Проект бюджету на 1995 рік		
		Сума	в % до :	
			ВВП	Загальної суми доход
1	2	3	4	5
1. Податок на добавлену вартість	115222850	447627842	11,1	26,2
2. Податок на доход (прибуток) підприємств і організацій	125680400	152999960	2,8	3,0
3. Акцизний збір	14484424	45662947	1,1	2,7
4. Плата за землю	3007579	28146026	0,7	1,6
5. Прибутковий податок з громадян	30943893	130476300	3,2	7,6
6. Податок з власників транспортних засобів	420000	4410000	0,1	0,3
7. Лісовий доход	235278	707506	0,0	0,0
8. Державне мито	1578617	8964930	0,2	0,5
9. Надходження від зовнішньоекономічної діяльності - всього:	9190238	51210470	1,3	3,0
у тому числі:				
доходи від реалізації валютних коштів з експортних операцій, що здійснювалися за державним контрактом у 1994 році	5800834	12056700	0,3	0,7
імпортне мито на товари, що ввозяться суб'єктами підприємницької діяльності	338944	39153770	1,0	2,3
10. Надходження карбованцевого покриття за кошти, виділені з централізованих валютних фондів	-	5627523	0,1	0,3
11. Відрахування на геолого розвідувальні роботи	3600000	20395300	0,5	1,2
12. Плата за спеціальне використання прісних водних ресурсів	205278	2874309	0,1	0,2
13. Податок на промисел	31000	188000	0,0	0,0
14. Надходження коштів від приватизації майна державних підприємств	2463287	9384400	0,2	0,5
15. Мобілізація коштів для фінансування структурної перебудови економіки (25% амортизаційних відрахувань)	1167321	154000	0,0	0,0
16. Надходження коштів від продажу військового майна	23510	-	-	-
17. Внески підприємств та господарських організацій до Фонду для здійснення				

1	2	3	4	5
заходів по ліквідації наслідків Чорнобильської катастрофи та соціального захисту населення	23905796	83831921	2,1	4,9
18. Надходження відрахувань від перевищення поточних доходів над видатками Національного банку	3200000	5000000	0,1	0,3
19. Внески до бюджету сум перевищення фактичного фонду споживання над розрахунковим	529788	-	-	-
20. Надходження коштів від Державного комітету по матеріальних резервах	15000000	82600000	2,0	4,8
21. Плата за спеціальне використання надр при видобуванні корисних копалин	313971	1262642	0,0	0,1
22. Надходження коштів від транзиту нафти, газу, аміаку через територію України	-	-	-	-
23. Надходження сум різниці в ціні на газ	-	-	-	-
24. Місцеві податки, збори, що запроваджуються Радами народних депутатів	10000000	11000000	0,3	0,6
25. Надходження коштів від здійснення додаткових заходів по мобілізації доходів бюджету	3759300	-	-	-
26. Надходження дивідендів (частини прибутку) від суб'єктів підприємницької діяльності, що створені за участю державних підприємств і організацій	487268	70000	0,0	0,0
27. Збори та інші неподаткові доходи	16400000	58663700	1,5	3,4
28. Надходження до Пенсійного фонду	100000000	368930000	9,2	21,6
29. Рентна плата за нафту і природний газ	-	87286000	2,2	5,1
30. Стабілізаційний податок на утримання об'єктів соціальної сфери	-	100000000	2,5	5,9
31. Кошти, що направляються на вирішення невідкладних питань виконання бюджетів місцевих Рад народних депутатів	- 3968427	-	-	-
Всього доходів:	478581393	1707473776	42,3	100