

І. О. Луїна

**ОСОБЛИВОСТІ ТА НАСЛІДКИ ЗАСТОСУВАННЯ РІЗНИХ  
ФОРМ ПОДАТКУ З ОБОРОТУ**

*У статті розкрито переваги й недоліки різних форм загального податку з обороту (general turnover tax), обумовлені особливостями визначення бази оподаткування та порядку стягнення податку. Розглянуто міжнародний досвід одночасного застосування ПДВ і податку з продажів, а також досвід України щодо використання показника вартості реалізованої продукції при стягненні внесків до Державного інноваційного фонду. Проведено порівняльний аналіз бюджетної ефективності ПДВ в Україні та країнах ОЕСР із використанням показників надходжень ПДВ до бюджету, його частки в загальній сумі податків і обов'язкових платежів, а також коефіцієнта ефективності. Наведено результати емпіричних оцінок наслідків використання декількох форм податку з обороту для підприємств різних видів економічної діяльності, що перебувають на різних етапах виробництва продукції. Доведено, що застосування податку з обороту, який стягується по всіх операціях купівлі–продажу товарів, призводить до зниження конкурентоспроможності вітчизняної продукції, підвищення рівня оподаткування продукції зі збільшенням числа ланок технологічного ланцюжка, ускладнення податкового обліку та аудиту.*

**Ключові слова:** загальний податок з обороту, податок на додану вартість, коефіцієнт ефективності ПДВ (VRR), кумулятивний ефект.

**Форм. 1. Табл. 7. Літ. 6.**

И. А. Лунина

**ОСОБЕННОСТИ И ПОСЛЕДСТВИЯ ПРИМЕНЕНИЯ РАЗНЫХ  
ФОРМ НАЛОГА С ОБОРОТА**

*В статье раскрыты преимущества и недостатки различных форм общего налога с оборота (general turnover tax), обусловленные особенностями определения базы налогообложения и порядка взимания налога. Рассмотрен международный опыт одновременно применения НДС и налога с продаж, а также опыт Украины по использованию показателя стоимости реализованной продукции при взимании взносов в Государственный инновационный фонд. Проведен сравнительный анализ бюджетной эффективности НДС в Украине и странах ОЭСР с использованием показателей поступлений НДС в бюджет, его доли в общей сумме налогов и обязательных платежей, а также коэффициента эффективности. Представлены результаты эмпирических оценок последствий использования нескольких форм налога с оборота для предприятий разных видов экономической деятельности, которые находятся на разных этапах производства продукции. Доказано, что применение налога с оборота, взимаемого по всем операциям купли–продажи товаров, приводит к снижению конкурентоспособности отечественной продукции, повышению уровня налогообложения продукции с увеличением числа звеньев технологической цепочки, усложнения налогового учета и аудита.*

**Ключевые слова:** общий налог с оборота, налог на добавленную стоимость, коэффициент эффективности НДС (VRR), кумулятивный эффект.

Inna Lunina

**FEATURES AND CONSEQUENCES OF IMPLEMENTATION  
OF DIFFERENT FORMS OF THE SALES TAX**

*In the article advantages and disadvantages of different forms of the general turnover tax are defined due to peculiarities of definition of the tax base and the tax collection machinery. It is considered international experience of simultaneous application of VAT and sales tax, as well as Ukrainian experience of application of the value of sales index in collecting contributions to the State Innovation*

© Луїна І. О., 2015

*Fund. Comparative analysis of budget efficiency of VAT in Ukraine and OECD countries is conducted using indicators of VAT revenue to the budget, the share of VAT in total taxes and duties, and the efficiency coefficient. The results of empirical estimates of the consequences of using multiple forms of sales tax for enterprises of different economic activities, which are at varying stages of production, are presented in the article. It is proved the negative impact of the sales tax levied on all sales transactions of goods, including loss of competitiveness of domestic products, increased taxation of products with increasing number of links of the process chain, complications in tax accounting and auditing.*

**Keywords:** general sales tax, value added tax, VAT efficiency ratio (VRR), cumulative effect.

**JEL classification:** H20, H21, H25, H87.

Протягом останніх 15 років в Україні періодично актуалізуються питання застосування податку на додану вартість, зокрема висловлюються пропозиції щодо відмови від нього та заміни його податком з обороту або одночасного застосування різних комбінацій цих податків. Так, у 1999 р. було запропоновано замінити ПДВ і податок на прибуток підприємств податком на вартість реалізованих товарів (робіт, послуг) як власного виробництва, так і придбаних при виконанні угод або прирівняних до них операцій [1, с. 9, 10]. У 2013 р. було розроблено проект внесення змін до Податкового кодексу України [2], яким передбачалося (з метою вдосконалення оподаткування податком на додану вартість, у т. ч. поліпшення адміністрування податку та його бюджетного відшкодування, зниження податкового навантаження на сумлінних платників податків і забезпечення рівних умов оподаткування суб'єктів господарювання) зменшити базову ставку ПДВ до 9 % і одночасно запровадити 2-відсотковий податок з обороту по всіх операціях купівлі–продажу. 2015 р. у рамках нової податкової реформи деякі експерти пропонують реалізувати встановлення вимоги щодо стягнення ПДВ лише в сукупності з мінімальним ПДВ–платежем, котрий не може бути меншим за 2 % від обороту [3].

### Податок на додану вартість у країнах ОЕСР і Україні

Цей податок відіграє провідну роль у системі державних доходів близько 160 країн світу, хоча ще в 1960-х роках застосовувався тільки у Франції (частковий ПДВ) і Фінляндії (на регіональному рівні). У той час інші країни Організації економічного співробітництва і розвитку (ОЕСР) не використовували загальні податки на споживання (Японія й Туреччина) або стягували одноступінчасті чи каскадні податки з продажів.

Відповідно до Директиви Ради ЄС від 28 листопада 2006 р. № 112, у податкових системах країн Євросоюзу має використовуватися ПДВ, що дає змогу забезпечити вільний рух товарів і послуг, а також усунути фактори, котрі спотворюють умови конкуренції.

ПДВ є загальним податком з обороту (general turnover tax), який стягується на всіх етапах виробництва й розподілу товарів і послуг. Широке використання ПДВ пов'язане з такими його перевагами:

— відсутність кумулятивного ефекту завдяки можливості вирахування вхідного ПДВ, що сплачується підприємствами при купівлі сировини та матеріалів, з податку, одержуваного при продажі готової продукції (наданні послуг);

- широка база оподаткування;
- стійкість податкових надходжень;
- рівномірний розподіл податкового навантаження по всьому ланцюжку виробництва й розподілу продукції;
- нейтральність податку стосовно вітчизняних та імпортованих товарів;
- можливість контролю всього ланцюжка виробництва й розподілу продукції.

ПДВ — основне джерело державних доходів у країнах ОЕСР, що забезпечує близько 20 % загальної суми податків і обов'язкових платежів (табл. 1).

В Україні у 2006—2012 рр. доходи від ПДВ становили близько чверті податкових надходжень і обов'язкових платежів (включаючи платежі до Пенсійного фонду та фондів обов'язкового соціального страхування), що перевищує середнє значення по країнах ОЕСР і приблизно відповідає показникам такої постсоціалістичної країни, як Естонія.

Доходи бюджету України від ПДВ за останніх 10 років зросли більш ніж удвічі — з 4,7 % ВВП у 2003 р. до 9,8 % ВВП у 2012 р. за незмінної стандартної ставки податку (20 %). У 2012 р. рівень доходів від ПДВ був найвищим серед країн ОЕСР, де така сама стандартна ставка податку (Австрія, Великобританія, Естонія, Словенія, Словаччина) (табл. 2).

В Україні починаючи з 2005 р., коли було скасовано багато податкових пільг, бюджетні надходження ПДВ у % ВВП перевищують середній показник країн ОЕСР. У 2012 р. за рівнем державних доходів від цього податку ми випереджали Угорщину, хоча там стандартна ставка податку вища (27 %). Останніми роками ПДВ забезпечує близько 30 % доходів зведеного бюджету України та майже 50 % податкових надходжень до державного бюджету.

У міжнародній практиці для оцінки ефективності системи ПДВ використовується коефіцієнт ефективності (VAT Revenue Ratio, VRR), що дає можливість оцінити різницю між фактичними доходами й тими, котрі могли бути зібрані за умови застосування стандартної ставки до всієї потенційної бази оподаткування (витрат на кінцеве споживання) [4]. Він визначається за формулою:

$$VRR = VR / (FCE - VR) \cdot r,$$

де VR — фактичні надходження ПДВ;

FCE — витрати на кінцеве споживання;

$r$  — стандартна ставка ПДВ.

Цей коефіцієнт допомагає визначити, яка частка податкової бази (кінцевого споживання) фактично обкладається ПДВ із урахуванням застосування пільгових ставок і звільнень, використання різноманітних схем ухилення від сплати податку або незаконного одержання бюджетного відшкодування.

В Україні з 2009 р. коефіцієнт ефективності ПДВ (VRR) становить 0,61—0,66, тобто перевищує його середні показники по країнах ОЕСР за відповідні роки (табл. 3). У 2011—2012 рр. в Україні він дорівнював 0,66—0,63 та перевищував середній показник за період 2005—2010 рр. (0,61).

**Таблиця 1. Динаміка частки ПДВ у загальній сумі податків і обов'язкових платежів, включаючи внески з обов'язкового соціального страхування, в країнах ОЕСР і Україні протягом 2000—2012 рр., %**

Країна	2000	2005	2007	2009	2011	2012	Зміна за 2000—2012 рр.
Чилі	41,8	37,8	32,9	42,5	37,0	37,7	-4,1
Нова Зеландія	24,9	23,8	23,5	27,6	30,9	30,0	5,1
Естонія	27,3	28,3	28,2	24,8	26,0	26,6	-0,7
Португалія	24,8	27,1	26,1	23,1	25,3	26,4	1,6
Ізраїль	21,3	22,5	21,7	24,6	24,6	24,7	3,4
Угорщина	22,4	22,6	20,0	21,5	23,0	23,7	1,3
Ісландія	28,5	27,3	25,9	23,7	22,4	22,8	-5,7
Польща	21,2	22,9	23,5	22,9	24,5	22,1	0,9
Словенія	23,3	22,2	22,4	21,9	22,4	22,0	-1,3
Ірландія	23,0	24,8	24,1	22,7	21,4	21,7	-1,3
Словацьчина	20,4	25,0	22,9	23,3	23,7	21,3	0,9
Греція	20,8	21,5	22,8	21,1	22,3	21,2	0,4
Фінляндія	17,4	19,9	19,5	20,5	20,9	21,1	3,7
Швеція	16,9	18,3	19,1	20,7	21,4	21,1	4,2
Чехія	18,3	19,1	17,6	20,4	20,6	20,9	2,6
Туреччина	24,2	21,8	21,3	20,0	21,8	20,8	-3,4
Великобританія	18,1	18,6	18,2	16,6	20,5	20,8	2,7
Данія	19,3	19,7	21,2	21,2	20,7	20,6	1,3
Німеччина	18,4	18,0	19,5	20,1	19,7	19,4	1,0
Мексика	18,7	19,1	20,4	19,7	19,0	19,0	0,3
Австрія	18,8	18,8	18,3	19,0	18,6	18,6	-0,2
Люксембург	14,3	16,4	15,7	16,8	17,4	18,2	3,9
Норвегія	19,7	18,1	19,1	18,6	18,0	18,2	-1,5
Нідерланди	17,5	19,6	19,4	18,3	18,0	17,9	0,4
Корея	17,0	17,4	15,8	17,3	17,1	17,2	0,2
Іспанія	17,6	17,8	16,2	12,6	16,5	16,6	-1,0
Бельгія	16,1	15,8	16,2	16,0	15,9	15,7	-0,4
Франція	16,7	16,7	16,5	16,2	15,9	15,5	-1,2
Італія	15,4	14,6	14,3	13,1	14,5	13,8	-1,6
Канада	9,2	9,9	9,1	8,4	13,5	13,7	4,5
Швейцарія	13,1	13,5	12,9	12,3	12,8	13,0	-0,1
Австралія	11,1	13,1	12,7	13,9	12,5	12,1	1,0
Японія	9,1	9,5	8,8	9,6	9,4	9,2	0,1
<i>Незважаєне середнє</i>	<i>19,6</i>	<i>20,0</i>	<i>19,6</i>	<i>19,7</i>	<i>20,2</i>	<i>20,1</i>	<i>0,5</i>
<b>Україна</b>	<b>20,3</b>	<b>22,1</b>	<b>23,3</b>	<b>26,2</b>	<b>26,9</b>	<b>26,5</b>	<b>6,2</b>

*Джерело:* Consumption Tax Trends 2014, OECD; цифри по Україні розраховано за методикою, викладеною в монографії (див.: Динаміка податкового навантаження в Україні в контексті реалізації податкової реформи / за ред. Т. І. Єфименко, А. М. Соколовської; ДННУ "Акад. фін. упр." — К., 2013. — С. 115—142.

Таблиця 2. Бюджетні надходження ПДВ у країнах ОЕСР і Україні протягом 2000—2012 рр., % ВВП

Країна	Стандартна ставка 2012	2000	2005	2007	2009	2011	2012
Нова Зеландія	15,0	8,2	8,7	8,2	8,5	9,7	9,9
Данія	25,0	9,3	9,8	10,4	9,8	9,7	9,7
Угорщина	27,0	8,7	8,3	8,1	8,4	8,5	9,1
Фінляндія	24,0	8,0	8,4	8,4	8,4	8,8	9,0
Швеція	25,0	8,3	8,5	9,0	9,1	9,0	8,9
Естонія	20,0	8,4	8,6	8,9	8,7	8,3	8,6
Португалія	23,0	7,6	8,2	8,5	6,8	8,1	8,2
Чилі	19,0	7,9	7,8	7,9	7,3	7,9	8,1
Ісландія	25,5	10,3	10,8	10,5	7,6	7,7	8,1
Словенія	20,0	8,5	8,4	8,4	7,9	8,1	8,0
Австрія	20,0	7,9	7,7	7,7	7,8	7,6	7,8
Норвегія	25,0	8,4	7,8	8,3	7,8	7,7	7,7
Ізраїль	17,0	7,6	7,7	7,9	7,3	7,6	7,3
Чехія	21,0	6,0	6,6	6,6	6,6	6,9	7,1
Німеччина	19,0	6,7	6,1	7,0	7,2	7,0	7,1
Греція	23,0	6,9	6,8	7,3	6,2	7,2	7,1
Польща	23,0	6,9	7,5	8,2	7,2	7,8	7,1
Люксембург	15,0	5,3	6,3	5,6	6,5	6,5	7,0
Бельгія	21,0	7,0	6,9	7,1	6,7	6,8	6,9
Великобританія	20,0	6,3	6,3	6,6	5,4	6,9	6,9
Франція	19,6	7,2	7,2	7,2	6,7	6,8	6,8
Нідерланди	21,0	6,4	7,1	7,5	6,5	6,5	6,5
Словаччина	20,0	6,9	7,7	6,7	6,6	6,7	6,0
Ірландія	23,0	7,1	7,3	7,5	6,1	5,7	5,9
Італія	21,0	6,2	5,7	6,2	5,5	6,0	5,9
Туреччина	18,0	5,8	5,3	5,1	4,9	6,1	5,8
Іспанія	21,0	5,9	6,2	6,0	3,8	5,2	5,3
Корея	10,0	3,7	3,9	4,2	4,1	4,1	4,3
Канада	5,0	3,2	3,2	3,0	2,7	4,1	4,2
Мексика	16,0	3,1	3,4	3,6	3,4	3,7	3,7
Швейцарія	8,0	3,6	3,6	3,7	3,3	3,5	3,5
Австралія	10,0	3,4	3,9	3,7	3,6	3,3	3,3
Японія	5,0	2,4	2,6	2,5	2,6	2,7	2,7
<i>Незважаєне середнє</i>		6,6	6,8	6,9	6,4	6,7	6,8
<b>Україна</b>	<b>20,0</b>	<b>5,6</b>	<b>7,7</b>	<b>8,2</b>	<b>9,3</b>	<b>10,0</b>	<b>9,8</b>

Джерело: Consumption Tax Trends 2014, OECD; цифри по Україні розраховані за даними Міністерства фінансів України (<http://minfin.gov.ua>) та Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

Таблиця 3. Коефіцієнт ефективності ПДВ (VRR)

Країна	Стандартна ставка 2012	2000	2005	2007	2009	2011	2012
Люксембург	15,0	0,76	0,90	0,94	0,97	1,05	1,13
Нова Зеландія	15,0	0,99	1,03	0,96	0,99	0,95	0,96
Швейцарія	8,0	0,74	0,72	0,73	0,70	0,71	0,71
Естонія	20,0	0,72	0,76	0,80	0,73	0,68	0,70
Японія	5,0	0,68	0,71	0,69	0,67	0,69	0,69
Корея	10,0	0,59	0,64	0,63	0,65	0,67	0,69
Чилі	19,0	0,64	0,67	0,67	0,59	0,63	0,64
Ізраїль	16,0	0,62	0,62	0,66	0,65	0,65	0,64
Австрія	20,0	0,61	0,59	0,58	0,58	0,58	0,59
Данія	25,0	0,60	0,63	0,65	0,59	0,59	0,59
Словенія	20,0	0,67	0,66	0,69	0,59	0,60	0,58
Чехія	20,0	0,42	0,56	0,54	0,55	0,55	0,57
Норвегія	25,0	0,67	0,57	0,63	0,54	0,56	0,57
Фінляндія	23,0	0,61	0,60	0,60	0,56	0,56	0,56
Швеція	25,0	0,52	0,55	0,57	0,57	0,58	0,56
Німеччина	19,0	0,60	0,54	0,54	0,55	0,55	0,55
Нідерланди	19,0	0,57	0,59	0,59	0,52	0,53	0,53
Угорщина	27,0	0,52	0,48	0,59	0,62	0,52	0,52
Бельгія	21,0	0,50	0,50	0,51	0,47	0,48	0,48
Канада	5,0	0,50	0,50	0,51	0,49	0,48	0,48
Франція	19,6	0,50	0,52	0,51	0,47	0,48	0,48
Австралія	10,0	—	0,56	0,54	0,51	0,48	0,47
Португалія	23,0	0,60	0,56	0,51	0,43	0,45	0,47
Ісландія	25,5	0,59	0,61	0,59	0,45	0,44	0,45
Ірландія	23,0	0,62	0,66	0,63	0,47	0,47	0,45
Великобританія	20,0	0,47	0,46	0,46	—	0,44	0,44
Словаччина	20,0	0,44	0,60	0,53	0,47	0,49	0,43
Польща	23,0	0,42	0,46	0,52	0,45	0,47	0,42
Іспанія	18,0	0,52	0,57	0,53	0,32	0,39	0,41
Туреччина	18,0	0,45	0,38	0,36	0,34	0,43	0,40
Італія	21,0	0,43	0,39	0,41	0,36	0,40	0,38
Греція	23,0	0,49	0,46	0,48	0,39	0,38	0,37
Мексика	16,0	0,28	0,30	0,33	0,30	0,31	0,31
<i>Незважене середнє</i>	—	<i>0,57</i>	<i>0,59</i>	<i>0,59</i>	<i>0,55</i>	<i>0,55</i>	<i>0,55</i>
<b>Україна</b>	<b>20,0</b>	<b>0,40</b>	<b>0,56</b>	<b>0,59</b>	<b>0,61</b>	<b>0,66</b>	<b>0,63</b>

Джерело: Consumption Tax Trends 2014, OECD; цифри по Україні розраховані за даними Міністерства фінансів України (<http://minfin.gov.ua>) та Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

В Україні ПДВ, незважаючи на високі за міжнародними мірками показники бюджетних надходжень і ефективності, є об'єктом серйозної критики, що пов'язано з корупційністю його бюджетного відшкодування. Необхідність сплати в багатьох випадках “відкату” для отримання відшкодування є однією з головних причин негативного ставлення суб'єктів господарювання до ПДВ.

### Основні особливості різних форм загального податку з обороту

Податок з обороту вперше був запроваджений у Німеччині за часів Першої світової війни, у 1916 р., за ставкою 0,1 %. І цей податок, що стягується по всіх операціях купівлі–продажу (податок на реалізацію), і ПДВ є різними формами загального податку з обороту (general turnover tax). Вони відрізняються особливостями визначення бази оподаткування й порядку стягнення.

Загальний податок з обороту може бути одноступінчастим, багатоступінчастим або таким, що стягується на всіх етапах виробництва та обігу продукції. Прикладом одноступінчастого податку з обороту є податок з продажів, який стягується разово на одному з останніх етапів обігу продукції, найчастіше в роздрібній торгівлі. Натомість ПДВ і податок на реалізацію (оборот) стягуються на кожному етапі виробництва й продажу товарів (робіт, послуг).

Базою оподаткування податком з обороту може бути бруто– або нетто–оборот. При застосуванні нетто–податку з обороту базою оподаткування є лише вартість, додана на кожній стадії виробництва й обігу. ПДВ є нетто–податком з обороту, а податок на реалізацію — бруто–податком з обороту, що стягується з усієї вартості обороту підприємства, у т. ч. сировини й матеріалів. При його використанні, коли число етапів виробництва та реалізації продукції більше одного, виникає кумулятивний ефект, тобто ефект нарахування податку на сплачений на всіх попередніх етапах податок з обороту. Наявність такого ефекту вказує на те, що фактична ставка оподаткування перевищує номінальну, а рівень податкового навантаження визначається не лише номінальним розміром ставки, а й, передусім, матеріалоемністю виробництва й кількістю ланок ланцюжка, що пов'язує виробника з постачальниками продукції проміжного споживання.

Податок з обороту, котрий стягується по всьому ланцюжку виробництва й розподілу продукції (податок на реалізацію), — на відміну від ПДВ — створює також інфляційний ефект, оскільки він включається у вартість продукції проміжного споживання, тоді як при використанні ПДВ право відшкодування вхідного податку виключає виникнення такого ефекту.

Одноступінчастий бруто–податок з обороту останнім часом використовується у 29 країнах світу, серед розвинутих країн — тільки у США (податок з продажів, що стягується в роздрібній торгівлі), де його надходження в 2011 р. становили 2,57 % ВВП. ПДВ і податок з продажів одночасно застосовуються лише в семи країнах, зокрема в деяких штатах Канади, у Китаї та Індії. В останній на національному рівні стягується податок з продажів (по угодах

купівлі–продажу між штатами), при цьому торговельні операції всередині штату обкладаються регіональним ПДВ [5].

Україна теж має досвід використання податку з обороту. Наприкінці 1990–х років внески до Державного інноваційного фонду (скасовано з 2001 р.) розраховувалися виходячи з показника обороту підприємства (вартості реалізованої продукції) за ставкою 1 %.

За статистичними даними в 1999 р. платежі до Державного інноваційного фонду загалом по народному господарству України (без урахування малих підприємств і кооперативів) становили 1,85 % валової доданої вартості, створеної в національній економіці (табл. 4). Для транспорту та зв'язку їхня частка була приблизно такою самою, тоді як для промисловості вона дорівнювала 3,4 % та майже в 1,85 раза перевищувала середній показник податкового навантаження. При цьому в промисловості будівельних матеріалів частка нарахованих платежів сягала 4,05 %, тоді як у легкій промисловості — менш ніж 2 %.

Як бачимо, обов'язкові платежі в державний цільовий фонд мали значні міжгалузеві відмінності, котрі не були пов'язані ні з результатами діяльності галузей, ні з обсягом отриманих ними від держави послуг. Використання показника реалізованої продукції як бази оподаткування призводило до серйозних порушень принципу нейтральності оподаткування та необґрунтованого збільшення податкового навантаження на підприємства певних галузей.

Таблиця 4. **Нараховані внески до Державного інноваційного фонду в 1999 р., % валової доданої вартості галузі**

Галузі економіки	Нараховано внесків до інноваційного фонду
Народне господарство, загалом	1,85
Промисловість	3,40
Електроенергетика	2,72
Вугільна промисловість	3,07
Кольорова металургія	1,73
Чорна металургія	3,40
Машинобудування	2,55
Деревообробна й целюлозно–паперова промисловість	2,54
Промисловість будівельних матеріалів	4,05
Легка промисловість	1,67
Харчова промисловість	2,58
Сільське господарство	0,13
Будівництво	1,61
Транспорт	1,71
Зв'язок	1,87

Джерело: розраховано за даними Державної служби статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

## Аналіз наслідків одночасного застосування в Україні кількох форм податку з обороту

Для оцінки наслідків застосування декількох форм податку з обороту нами проведено розрахунки для підприємств різних видів економічної діяльності, що перебувають на неоднакових етапах виробництва продукції<sup>1</sup>. Розрахунки виконано на умовних прикладах кількох технологічних ланцюжків, які складені з використанням фактичних показників міжгалузевого балансу (МГБ) за 2011 р. про галузеву структуру проміжного споживання (табл. 5).

При проведенні розрахунків використовувалися також фактичні дані міжгалузевого балансу за 2011 р. щодо співвідношення доданої вартості різних галузей та їхнього проміжного споживання (матеріальних витрат).

Аналіз проведений за такими технологічними ланцюжками:

1. Видобуток вугілля — виробництво коксу (86,1 % матеріальних витрат на його виробництво становить вугілля) — виробництво металургійної продукції (9,3 % матеріальних витрат на її виробництво припадає на кокс) — виробництво металопродукції (25,4 % матеріальних витрат на її виробництво становить металургійна продукція) — продукція машинобудування (25,0 %) — будівництво (6,6 %).

2. Продукція хімії та нафтохімії — сільське господарство (10,8 %) — виробництво харчових продуктів (17,0 %) — торгівля (4,7 %) — виробництво харчових продуктів (40,6 %) — готелі й ресторани (48,0 %).

3. Видобуток вуглеводів — продукція хімії та нафтохімії (24,3 %) — деревообробка (21,5 %) — деревообробка (37,9 %) — інші галузі промисловості (8,8 %).

4. Видобуток вуглеводів — продукція нафтопереробки (48,9 %) — продукція нафтопереробки (9,8 %) — продукція хімії та нафтохімії (4,6 %) — транспорт (22,9 %) — вугілля (15,8 %).

Для кожного технологічного ланцюжка розрахунки були виконані у двох варіантах: 1) у разі збереження існуючого ПДВ за базовою ставкою 20 %; 2) за умови зниження базової ставки ПДВ до 9 % та одночасного використання податку на реалізацію за ставкою 2 %. У разі стягнення ПДВ за ставкою 20 % за умови відсутності пільг (перший варіант) на кожному етапі всіх розглянутих технологічних ланцюжків ПДВ завжди становить 20 % суми доданої вартості. При цьому частка податку у вартості продукції на кожному етапі є постійною та дорівнює 16,7 %. При одночасному використанні ПДВ за ставкою 9 % і податку на реалізацію за ставкою 2 % (другий варіант) ситуація змінюється таким чином:

*По-перше*, підприємства різних галузей сплачуватимуть різну суму податків відносно створеної ними доданої вартості. При цьому відношення суми податку до створеної підприємством доданої вартості збільшується у міру підвищення рівня матеріалоємності виробництва (табл. 6). Для підприємств хімічної й нафтохімічної промисловості, що, згідно з даними міжгалузевого

<sup>1</sup> Розрахунки було виконано для Світового банку.

Таблиця 5. Структура проміжного споживання деяких

Вид економічної діяльності	Сільське господарство	Видобуток вугілля	Видобуток вуглеводів	Виробництво харчових продуктів	Обробка деревини, виробництво виробів із деревини	Виробництво коксу	Виробництво продуктів нафтопереробки
Сільське господарство	43,7	0	0,1	<b>17,0</b>	0	0	—
Видобуток вугілля	0	9,3	—	0	0	<b>86,1</b>	—
Видобуток вуглеводів	1,7	0,5	7,0	1,8	2,4	—	<b>48,9</b>
Виробництво харчових продуктів	4,6	0,4	0,3	<b>19,2</b>	0,1	0,1	0
Обробка деревини, виробництво виробів із деревини	0,4	0,9	0,2	4,0	<b>37,9</b>	0	0
Виробництво коксу	—	0,1	—	0	0	1,0	—
Виробництво продуктів нафтопереробки	6,3	4,1	4,9	0,9	0,7	0,4	<b>9,8</b>
Хімічна й нафтохімічна промисловості	<b>10,8</b>	3,8	3,3	4,1	<b>21,5</b>	2,8	0,8
Металургійне виробництво	0,4	8,5	2,1	0,6	0,7	0,5	0,1
Машинобудування	3,9	15,7	4,6	1,0	1,2	0,7	0,3
Інші галузі промисловості	0	0	0	0,1	0,3	0	0
Будівництво	0,1	0,7	0,2	0	0	0,1	0
Торгівля	18,9	13,6	12,3	40,6	16,4	1,3	29,3
Діяльність готелів і ресторанів	0	0,1	0,3	0,1	0,2	0	0
Діяльність транспорту	5,3	<b>15,8</b>	51,2	3,8	5,6	4,7	8,6
Усього проміжне споживання	100	100	100	100	100	100	100
Додана вартість, % матеріальних витрат	57,1	74,0	128,9	14,5	26,2	13,2	5,0

*Примітка.* У таблиці представлені показники видів діяльності, які включені в технологічні ланцюжки для проведення розрахунків.

*Джерело:* розраховано за даними міжгалузевого балансу України за 2011 р., розробленого Державною службою статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

балансу, мають низький показник співвідношення доданої вартості та проміжного споживання (0,111), тобто високий рівень матеріальних витрат, податки становлять близько 30 % суми створеної ними доданої вартості (див. табл. 6). При цьому для підприємств вугільної промисловості, які мають вищий показник співвідношення доданої вартості й проміжного споживання (0,740), тобто нижчий рівень матеріальних витрат, податки дорівнюють 13,7—13,9 % суми створеної ними доданої вартості.

видів економічної діяльності, %

Хімічна й нафтохімічна промисловість	Металургійне виробництво	Машинобудування	Інші галузі промисловості	Будівництво	Торгівля	Діяльність готелів і ресторанів	Діяльність транспорту
0	0	0	0,2	0	1,3	6,0	0,1
0,1	4,9	0	0	0	0,2	0	0,2
<b>24,3</b>	10	4,6	2,1	0,6	0,8	0,9	17,4
0,3	0,1	0,1	0,3	0	<b>4,7</b>	<b>48,0</b>	0,9
1,1	0,2	0,4	<b>8,8</b>	0,9	1,8	3,3	0,8
0,9	<b>9,3</b>	0	0,1	0	0	—	0
<b>4,6</b>	1,2	1,1	2,0	10,8	4,8	1,0	<b>22,9</b>
<b>26,2</b>	2,3	3,3	8,8	8,0	9,8	2,7	1,8
0,6	<b>25,4</b>	<b>25,0</b>	14,7	21,5	0,8	0,4	3,5
0,6	2,9	<b>23,6</b>	6,3	<b>6,6</b>	5,8	1,2	11,4
0	2,2	0,1	26,8	0,2	0,2	0,7	0,1
0,1	0,1	0,1	0,1	3,1	0,2	0,5	0,8
26,8	6,0	29,0	12,2	0,8	6,0	1,5	2,2
0,1	0,1	0,4	0,1	0,9	2,3	1,7	1,0
6,4	6,4	5,6	6,0	7,0	12,0	2,8	10,1
100	100	100	100	100	100	100	100
11,1	6,3	26,0	25,4	42,5	128,7	87,6	103,6

По-друге, на різних етапах технологічного ланцюжка виникає кумулятивний ефект. Окрім того, для однієї і тієї самої продукції в різних технологічних ланцюжках рівень оподаткування не є постійним. Іншими словами, змінюється податкове навантаження, що в даному випадку визначається як:

— відношення суми податків (ПДВ і податку з обороту) до загальної суми доданої вартості;

— частка податків у вартості виробленої продукції (табл. 7).

**Таблиця 6. Рівень оподаткування підприємств із різним рівнем матеріалоємності виробництва за одночасного використання ПДВ (9 %) і податку на реалізацію (2 %)**

Види продукції	Співвідношення доданої вартості та проміжного споживання (матеріальних витрат), МГБ за 2011 р.	Етапи виробництва й реалізації продукції	Податок з обороту та ПДВ, що сплачуються підприємством, % суми створеної підприємством доданої вартості
Продукція хімічної й нафтохімічної промисловості	0,111	1—4 етапи (другий, третій і четвертий технологічні ланцюжки)	29,1—30,6
Обробка деревини, виробництво виробів із деревини	0,269	4—5 етапи (третій технологічний ланцюжок)	19,1
Продукція вугільної промисловості	0,740	1 і 6 етапи (перший і четвертий технологічні ланцюжки)	13,7—13,9

*Джерело:* розраховано з використанням даних міжгалузевого балансу України за 2011 р., розробленого Державною службою статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

**Таблиця 7. Рівень оподаткування продукції на різних етапах технологічного ланцюжка за одночасного використання ПДВ (9 %) і податку на реалізацію (2 %)**

Вид продукції	Етапи виробництва та реалізації продукції	ПДВ і податок з обороту, % загальної суми доданої вартості	Частка податків з обороту та ПДВ у вартості продукції, %	Кумулятивний ефект, % суми ПДВ і податку з обороту
Продукція хімічної й нафтохімічної промисловості	1 етап (другий технологічний ланцюжок)	11,0	9,9	0
	2 етап (третій технологічний ланцюжок)	13,0	11,5	1,52
	3 етап (третій технологічний ланцюжок)	14,8	12,9	2,55
	4 етап (четвертий технологічний ланцюжок)	16,8	14,4	3,41
Обробка деревини, виробництво виробів із деревини	4 етап (третій технологічний ланцюжок)	15,8	13,6	2,99
	5 етап (третій технологічний ланцюжок)	16,5	14,2	3,31
Продукція вугільної промисловості	1 етап (перший технологічний ланцюжок)	13,0	9,9	0
	6 етап (четвертий технологічний ланцюжок)	14,4	12,6	2,36

*Джерело:* розраховано за даними міжгалузевого балансу України за 2011 р., розробленого Державною службою статистики України (<http://www.ukrstat.gov.ua>).

Рівень оподаткування продукції різних галузей підвищується зі збільшенням числа ланок технологічного ланцюжка (кількості етапів виробництва продукції). Так, частка податків у вартості продукції хімічної й нафтохімічної продукції зростає з 9,9 (на першому етапі) до 14,4 % (на четвертому етапі), а продукції вугільної промисловості — до 12,6 % (на шостому етапі — див. табл. 7).

По-третє, розрахунки показали, що за другого варіанта оподаткування результатом кумулятивного ефекту по всіх розглянутих технологічних ланцюжках, починаючи з 5 етапу, є збільшення вартості реалізованої продукції порівняно з її вартістю в умовах застосування першого варіанта оподаткування (незважаючи на зниження ставки ПДВ та невисоку, на перший погляд, ставку податку з обороту). У Німеччині критика податку на реалізацію особливо посилювалася в 1950-х роках, коли його ставка була підвищена з 3 до 4 %.

Проведений аналіз дає підстави для таких висновків:

1. При використанні комбінації податків (ПДВ і податку з обороту) у вигідніших умовах опиняється продукція, а отже, й підприємства, котрі перебувають на початкових стадіях технологічного ланцюжка, а також менш матеріаломісні виробництва (галузі).

2. У разі застосування 2-відсоткового податку на реалізацію та 9-відсоткового ПДВ для експортної продукції податкове відшкодування становитиме 8,26 % вартості продукції, що значно нижче від сумарної частки податків у вартості цієї продукції. Відсутність повного відшкодування суми сплаченого податку погіршує конкурентоспроможність вітчизняної продукції на світовому ринку.

3. Продукція українських товаровиробників програватиме імпортним товарам і на внутрішньому ринку. Адже імпортні товари оподатковуються податком з обороту тільки один раз, при перетині митного кордону, а вітчизняні, залежно від кількості стадій їх реалізації, — декілька разів, а отже, стануть менш конкурентоспроможними.

4. Податок з обороту, на відміну від ПДВ, утруднить перехресні перевірки, тому його застосування ускладнить проведення податкового аудиту та сприятиме порушенням податкового законодавства й зростанню тіншових оборотів.

5. Одночасне використання ПДВ і податку з обороту потребуватиме додаткових розрахунків та зміни форм податкової звітності з ПДВ, призведе до істотного ускладнення податкового обліку й податкового адміністрування, а отже, до збільшення витрат підприємств і податкової служби, пов'язаних із виконанням податкового законодавства.

6. Ухилення від ПДВ — проблема не лише України. Розрив між фактичними надходженнями податку й тими, що були б отримані за умов включення до оподаткування всіх трансакцій, у країнах ЄС у середньому становить 12 % [6]. За висновками західних експертів, зниження ставки ПДВ не розв'язує проблему, оскільки залишається зацікавленість у приховуванні доходів від податку на прибуток та на доходи фізичних осіб. Для зменшення тіншових оборотів і незаконного відшкодування ПДВ потрібно вдосконалити підходи до податкового адміністрування, зокрема шляхом широкої кооперації підрозділів податкової служби, що займаються питаннями стягнення ПДВ та податку на прибуток, а також обміну інформацією між фінансовими відомствами різних країн.

### Список використаних джерел

1. Тимошенко Ю. В. Державне регулювання податкової системи : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : спец. 08.02.03 “Організація управління, планування і регулювання економікою” / Тимошенко Юлія Володимирівна ; Київ. нац. екон. ун-т ; М-во освіти України. — К., 1999. — 19 с.
2. Проект Закону України “Про внесення змін до Податкового кодексу України щодо удосконалення оподаткування податком на додану вартість” від 23.07.2013 [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://sfs.gov.ua/diyalnist-/regulyatorna-politika-/regulyatorna-politika/2013-rik/104699.html>.
3. Какой будет новая налоговая реформа // Капитал : веб-сайт [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.capital.ua/ru/publication/46336-kakoy-budet-novaya-nalogovaya-reforma>.
4. Consumption Tax Trends 2012: VAT/GST and Excise Rates, Trends and Administration Issues. — OECD Publishing. — 2012. — P. 103—105.
5. Вислогужов В. Фискальное удвоение / В. Вислогужов, Т. Едовина [Електронний ресурс]. — Режим доступу: <http://www.kommersant.ru/doc/2094205>.
6. Eine rückblickende Bewertung der Bestandteile des EU MwSt-Systems. — Institut für Steuerstudien, 2011. — S. 12.