

**Мельник М. М.**

*старший викладач Національного університету  
Державної податкової служби України*

## **МЕХАНІЗМИ РЕГУЛЮВАННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ: ПЕРЕВАГИ ТА НЕДОЛІКИ**

Податкове регулювання – не лише актуальна проблема наукових досліджень в галузі фінансів, а й головний напрямок фінансової політики сучасних держав. Розробка механізмів і важелів впливу на соціально-економічні процеси є одним з пріоритетних завдань влади. Однак регулювальні властивості непрямих і прямих податків суттєво відрізняються і потребують окремого вивчення в конкретних умовах тієї чи іншої країни.

Актуальність тематики, пов'язаної з дослідженням регулювальних механізмів оподаткування (і прямого, і непрямих), підтверджується також науковими публікаціями сучасних українських вчених. Зокрема, їй присвячені роботи В. М. Федосова, А. М. Соколовської, Ю. Б. Іванова, А. І. Крисоватого, В. М. Мельника, С. І. Юрія та ін., які досить багато уваги приділяють удосконаленню регуляторного потенціалу податків в Україні.

Водночас, зміна соціально-економічних умов та розвиток національного ринку ведуть до необхідності постійної модернізації механізмів податкового регулювання. У цьому аспекті особливого вдосконалення потребують непрямі податки, оскільки їх конструкція, що застосовується в Україні, має суттєві вади, які часто унеможливають отримання очікуваних регулювальних ефектів.

Основна специфіка непрямих податків (універсальних та індивідуальних акцизів, мита) полягає у тому, що реально їх платить не той, хто фігурує в юридичних актах держави. Визначені платники здебільшого лише передають державі кошти, отримані від споживачів товарів (робіт, послуг), що стає можливим завдяки механізму справляння непрямих податків, яким передбачається включення їх у вигляді надбавки до ціни, тому такий вид податків може використовуватися як регулятор цін. Через рівень цін держава справляє вплив на реальні доходи споживачів. Врешті-решт непрямі податки дають змогу регулювати платоспроможний попит як невід'ємну складову ринкової рівноваги.

В умовах ринкових відносин можливості держави щодо прямого (директивного) впливу на ціноутворення істотно обмежені. Формування ціни відбувається під впливом співвідношення попиту і пропозиції та є прерогативою приватних виробників. Однак держава має у своєму розпорядженні важелі економічної дії, серед яких особлива роль належить податкам. Зміна розмірів податкових вилучень призводить до варіювання ціни товару (роботи, послуги), що є наслідком відповідних зрушень у доходах виробників та продавців. Дохідність у свою чергу слугує для виробника одним з визначальних показників обсягів виробництва.

Досягнення охарактеризованих ефектів застосування непрямих податків відбувається здебільшого через визначення їх об'єктів, ставок та пільг. Кож-

ний з податків має власну специфіку щодо цих питань, тому, на нашу думку, доцільно зупинитися на дослідженні переваг та недоліків окремих регулювальних механізмів.

З універсальних акцизів наша держава використовує *податок на додану вартість*. Специфіка його розрахунку полягає у визначенні різниці між податковими зобов'язаннями та податковим кредитом, що є різницею між сумою податку, отриманою при реалізації продукції, та сумою податку, сплаченою при купівлі товарів. Таким чином, можна зробити висновок, що застосування податкових пільг з ПДВ буде ефективним лише за об'єктною ознакою товарної групи та за умови поширення на весь процес виробництва і обігу відповідних товарів (аж до кінцевого споживача). Надання ж пільг з цього податку за суб'єктною ознакою (організаціям) є елементом дискримінації інших учасників ринку у відносинах з покупцями продукції.

В Україні часто порушують питання про те, чи доцільно взагалі практикувати застосування пільг при оподаткуванні доданої вартості? Більшість вітчизняних науковців не рекомендують повністю відмовлятися від цього інструменту регулювання соціально-економічних процесів. Однак окремі автори сусідньої Росії категоричніші в цьому питанні: "...надавати пільги з ПДВ не тільки не можна, але й шкідливо, оскільки це є антистимулюючим чинником у виробництві та реалізації продукції"<sup>1</sup>. Ми погоджуємося з цим лише в частині пільг, наданих за суб'єктною ознакою. Так, організації, звільнені від ПДВ, стають неконкурентоспроможними при реалізації продукції суб'єктам господарювання – платникам ПДВ, адже їхні покупці не отримують права на податковий кредит та не можуть зменшити суму податку, належну до сплати. Економія на ціні товару, як правило, не покриває втрат покупців. При використанні ж об'єктного пільгування навіть за умови зростання витрат виробництва і обігу товарів, не оподатковуваних ПДВ (за рахунок включення невідшкодованого "вхідного" податку), ціна продажу знижується. Ефект від такого зниження отримують споживачі, внаслідок чого у них з'являється можливість підвищення власного платоспроможного попиту. Саме через попит відбувається стимулювання виробництва і пропозиції.

Законодавчо виокремлюють два головних види пільг: виключення з об'єкта оподаткування та звільнення від оподаткування окремих операцій платників. Аналіз їх складу показує, що чимало пільг все ж таки передбачено за суб'єктною ознакою. Зокрема, звільнення від оподаткування організацій, які використовують працю інвалідів, на нашу думку, є неефективним та ускладнює відносини цих суб'єктів з покупцями і замовниками. Задум законодавця у цьому випадку зрозумілий: забезпечення стимулів створення робочих місць для людей з обмеженими фізичними можливостями. Однак набагато більше досягненню цієї мети слугував би механізм, аналогічний застосованому у сільському господарстві. За ним підприємство включає

---

<sup>1</sup> Орлова С. Ю. Совершенствование налогового законодательства – один из главных путей развития отечественной экономики / С. Ю. Орлова // Российский налоговый курьер. – 1999. – № 6. – С. 6.

ПДВ до ціни, але не сплачує державі, а накопичує на спеціальному рахунку та інвестує у розвиток власного виробництва. Таким чином, покупці і замовники отримали б можливість обліковувати у себе податковий кредит, що позитивно вплинуло б на маркетингову ситуацію щодо підприємств інвалідів. Водночас цільове використання накопиченого ПДВ слугувало б розширенню кількості робочих місць для людей з обмеженими фізичними можливостями. Сьогодні ж (за наявного пільгового механізму) про це говорити не варто – найчастіше йдеться лише про збереження робочих місць.

У цілому пільговий механізм оподаткування доданої вартості в Україні досить громіздкий. Ще ширшим він був до 2005 р., коли з ініціативи уряду відмінили значну частину пільг. У 2005 р. надані пільги у співвідношенні до акумульованих сум ПДВ становили 97,7, у 2006 р. – 66,3 %.

Автори звертали увагу на те, що пільгове поле ПДВ в Україні є надмірним. Зокрема, В. М. Мельник стверджує, що в окремі періоди через неконтрольовані розширення пільг цей податок ставав фіскально збитковим<sup>2</sup>. А. М. Соколовська вважає, що: “Пільги з цього податку є не лише найчисленнішими, але й найбільш деформуючими...”. Далі автор уточнює свою позицію таким чином: “Характеризуючи загальні наслідки надання пільг з ПДВ, зауважимо, що обтяжений пільгами податок втрачає більшість своїх переваг: всеохоплююче обкладання вітчизняного споживача, зумовлене універсальним характером податку; нейтральність умов ринкової конкуренції; відсутність кумулятивного ефекту, що становить основну перевагу цього податку порівняно з податком з обороту; висока фіскальна ефективність та раціональність”<sup>3</sup>.

На нашу думку, надмірність пільг з ПДВ, як не парадоксально, знижує регульовальну ефективність цього податку. Адже податкові стимули є відносними: вони діють позитивно на того, хто у виграві порівняно з іншими учасниками ринку (самі ж по собі податки як вилучення частини доходів не є стимулом у прямому розумінні). Якщо перелік пільг надто широкий, то відносні стимули не спонукають капітал переливатися у сфери своєї дії, бо замало залишається інших сфер (донорів). Незважаючи на дані про зменшення пільгового поля ПДВ, воно є ще досить широким.

Пільги – не єдиний регульовальний важіль, вмонтований в механізм оподаткування доданої вартості. Досвід зарубіжних країн засвідчує високу ефективність застосування з цією метою диференційованих податкових ставок. У широкому розумінні їх вважають одним з різновидів пільг. Виробництво деяких груп товарів можна стимулювати саме з використанням такого інструменту. Повне звільнення від оподаткування доцільно застосувати в умовах наднизького платоспроможного попиту населення. За умови досягнення тенденцій до його зростання ефективніше використовувати знижені ставки податку на окремі товари, стимулюючи таким чином

---

<sup>2</sup> Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу. Монографія / В. М. Мельник. – К.: Комп’ютерпрес, 2006. – С. 112.

<sup>3</sup> Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду [Соколовська А. М. та ін.]. – К.: НДФІ, 2006. – С. 184, 185.

виробників до підвищення ефективності використання власного капіталу. Адже відомо, що відсутність податку призводить до переважно екстенсивних сценаріїв розвитку.

Важливо при цьому, щоб диференціація ставок теж здійснювалася за об'єктною, а не суб'єктною ознакою. Лише у такому разі можливим стає стимулювання попиту, через який забезпечується вплив на виробництво товарів (робіт, послуг). Оподаткування за зниженими ставками окремих товарних груп забезпечує споживачам можливість розширення власного платоспроможного попиту (за умов конкурентного ринку). Виробники отримують прибутки на рівні середньої норми, і галузь не програє у привабливості для інвестування. При цьому також не порушуються умови внутрішньогалузевої конкуренції, як могло б статися при диференціації ставок за суб'єктною ознакою.

На жаль, за вітчизняним законодавством справляння ПДВ відбувається лише за нульовою та двадцятивідсотковою ставками, що вказує на відсутність диференціації. Досвід розвинених країн доводить необхідність протилежного рішення. “Провідне місце серед пільг щодо ПДВ у західноєвропейській практиці належить диференційованим ставкам оподаткування окремих груп товарів та послуг. Їх застосовують у 14 з 15 країн ЄС з моменту запровадження податку. Диференціація ставок ПДВ є невід'ємною ознакою сучасної системи ПДВ у країнах – членах ЄС”<sup>4</sup>. Однак постає питання: за яким принципом диференціюють ставки? “Усі країни застосовують знижені ставки на товари (послуги), споживання яких важливе для низькодохідних груп населення”. “У деяких випадках застосовуються підвищені ставки на окремі предмети розкоші, що споживаються високодохідними категоріями населення”<sup>5</sup>.

Уже сьогодні для України реальним є впровадження диференційованих ставок ПДВ за такими товарними групами:

- продукти харчування та медикаменти першої необхідності;
- друковані засоби масової інформації та книги;
- предмети розкоші;
- інші товари та послуги.

Щоб уникнути втрат бюджету від зміни ставок, можна рекомендувати застосування знижених ставок до перших двох товарних груп, і стандартної – до четвертої групи. Третя група може оподатковуватися за підвищеною ставкою, покриваючи втрати держави від застосування знижених ставок.

Така пропозиція матиме соціальний ефект, що полягатиме у перенесенні податкового тягаря на багатших громадян, які й формують попит на предмети розкоші. Таким чином, держава зробить реальний крок до забезпечення участі надвисоких доходів у податковому перерозподілі.

Щодо регулювальної ролі *акцизного збору*, то багатьма авторами вона взагалі не визнається. Вважається, що це фіскально орієнтований податок.

<sup>4</sup> Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду [Соколовська А. М. та ін.]. – К.: НДФІ, 2006. – С. 67.

<sup>5</sup> Там само. – С. 68.

Однак його включення до ціни товару фактично обмежує платоспроможний попит споживача, за рахунок чого досягається регулювальна функція. Шляхом зміни ставок та введення пільг на товари не першої необхідності справляється вплив на обсяги їх споживання. Особливої ваги цей факт набуває у питаннях споживання шкідливих для здоров'я товарів: алкоголю, тютюну. Через споживання та попит держава знову отримує можливість регулювання обсягів їх виробництва.

Однак при застосуванні індивідуальних акцизів важливо не припуститися порушень умов ринкової конкуренції, що означає неприйнятність використання галузевих пільг, орієнтованих на виробника, а не споживача, які призводять до деякої консервації структури економіки та дестимулюють технічне і технологічне оновлення виробництва. Тривалий час в Україні практикували галузеві пільги, що обумовлювалося протекціонізмом стосовно вітчизняного виробника. І тільки з плином часу ми можемо зробити висновок, що вони насправді жодним чином не вплинули на інтенсифікацію виробництва та посилення конкурентних позицій користувачів. Зокрема, це стосується автомобілебудування та виноробної промисловості. До 31 березня 2005 р. перша з цих галузей була звільнена від сплати непрямих податків, що суперечило Угоді про партнерство і співробітництво між Європейським співтовариством й Україною. У виноробній промисловості і після цього продовжували користуватися зниженими ставками акцизного збору порівняно з ввезеними товарами. Це означає не лише дискримінацію щодо імпорту (яка інколи є виправданою), але й спричиняє викривлення умов конкуренції на внутрішньому ринку, стримування ринкових сигналів в економіці, створення штучних передумов для продовження господарської діяльності неефективних підприємств<sup>6</sup>.

Основні суперечності пільгового режиму акцизного збору було розв'язано згідно з планом заходів щодо вступу України до СОТ у 2005 р. Але суттєвою проблемою залишається механізм надання пільг. Враховуючи індивідуальність цього податку, нам не вдавалося уникнути лобювання інтересів окремих виробників. Тому головним завданням сучасного етапу розвитку системи податкового регулювання економіки в Україні має стати запровадження ретельного аналізу і прогнозування наслідків надання пільг з акцизного збору на основі вивчення співвідношення втрат та вигод.

Регулювальну роль мита, на відміну від акцизного збору, ніхто не заперечує. Досить давно цей податок у всьому світі не використовується як фіскальний засіб, надаючи порівняно незначні надходження до бюджету, проте його спроможність забезпечувати на державному рівні можливості впливу на експортно-імпортні операції та захист внутрішньоекономічного середовища є неперевершеними.

Україна мала досить багато проблем з митними пільгами, забезпечуючи зокрема протекцію для галузей чи навіть бізнесових структур. Однак завдання форсування вступу до СОТ змусило уряд усунути відповідні недо-

---

<sup>6</sup> Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду [Соловська А. М. та ін.]. – К.: НДФІ, 2006. – С. 232.

ліки. Станом на 2007 р. можна констатувати відповідність митного регулювання вимогам СОТ. Відповідає правилам ГАТТ/СОТ також структура митного оподаткування, в якій переважає імпордне мито.

При цьому варто визнати, що участь у діяльності міжнародних економічних організацій, спрямованих на зниження митних бар'єрів у міжнародній торгівлі, дещо обмежує роль мита як інструменту регулювання зовнішньоекономічних відносин. Та поряд з цим вона сприяє поглибленню інтеграційних процесів, що в цілому позитивно позначається на розвитку національної економіки. Зниження ставок мита у відповідності з правилами СОТ мають як позитивні, так і негативні наслідки для розвитку економіки України. Серед негативних наслідків такого рішення – можливості неконтрольованого та масового вивезення сировини за межі країни (оскільки національні виробники поки що менше орієнтовані на експорт готової продукції), банкрутство окремих виробників. Але посилення конкуренції у загальноекономічному зрізі призводить до інтенсифікації виробництва, стимулює технологічне оновлення та впровадження досягнень науково-технічного прогресу.

Викладене свідчить про наявність низки суттєвих проблем податкового регулювання соціально-економічних процесів в Україні в частині використання механізмів непрямих податків. Першорядною є необхідність посилення регулювальної ролі універсального акцизу – ПДВ. Його реформування, як і вдосконалення справляння акцизного збору, може відбуватися на підґрунті адаптації європейського досвіду до вітчизняних умов.

Проектування відповідних змін системи та механізмів оподаткування передбачає необхідність поглиблення досліджень зарубіжного досвіду щодо справляння непрямих податків, адаптування його елементів до вітчизняних умов, прогнозування макроекономічних наслідків впровадження тих чи інших рішень в Україні.

### Література

1. Макконнелл Кемпбелл Р., Брю Стэнли Л. Экономикс: принципы, проблемы и политика. – В 2 т.: Т. 1. – М.: Республика, 1995. – 400 с.
2. Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу: монографія / В. М. Мельник. – К.: Комп'ютерпрес, 2006. – 278 с.
3. Державне регулювання економіки [І. Михасюк, А. Мельник, М. Крупка та ін.]; за ред. І. Р. Михасюка. – К.: Атіка, Ельга-Н, 2000. – 592 с.
4. Орлова С. Ю. Совершенствование налогового законодательства – один из главных путей развития отечественной экономики / С. Ю. Орлова // Российский налоговый курьер. – 1999. – № 6. – С. 5–7.
5. Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду [А. М. Соколовська та ін.]. – К.: НДФІ, 2006. – 320 с.