

Баличев Є. Ю.,

аспірант кафедри фінансів та банківської справи
Європейського університету

РЕГУЛЯТОРНИЙ ПОТЕНЦІАЛ ПДВ В УКРАЇНІ ТА НАПРЯМИ ЙОГО НАРОЩУВАННЯ

Проаналізовано регуляторний потенціал ПДВ в Україні, досліджено окремі його елементи. На основі порівняння із зарубіжним досвідом надано пропозиції щодо модернізації вітчизняного варіанта ПДВ.

Ключові слова: податки, податки на споживання, податок на додану вартість, регуляторний потенціал, податкові пільги, нульова ставка, звільнення від оподаткування.

У сучасних кризових умовах можна констатувати факт зростання зацікавленості розвинутих держав у розвитку податків на споживання не лише як одного з найбільш надійних і стабільних джерел доходів бюджету, а й як потужного інструменту впливу на економіку та соціальну сферу. Безумовно, провідним податком цієї групи вважається ПДВ. У зв'язку з цим постає необхідність аналізу його регуляторних можливостей та обґрунтування напрямів модернізації відповідних механізмів.

Питанням оподаткування споживання в Україні (зокрема ПДВ) присвячували праці такі дослідники, як В. Л. Андрущенко, І. О. Луніна, В. М. Мельник, А. М. Соколовська, В. М. Федосов. У їхніх публікаціях розглядаються основні тенденції розвитку ПДВ та аналізуються окремі механізми його впливу на соціально-економічні процеси.

Однак, на нашу думку, для поглиблення наукової розробки напрямів використання ПДВ у новітніх умовах необхідним є цілеспрямований аналіз його регуляторного потенціалу та обґрунтування пропозицій щодо підвищення останнього. Це є завданням пропонованої публікації.

Вплив податків (у тому числі податків на споживання) на соціально-економічні процеси здійснюється через податкове регулювання. Передусім з'ясуємо сутність цього терміна. Існує кілька варіантів його визначення, згідно з якими податкове регулювання – це:

- вплив держави на розвиток виробництва шляхом зміни норми вилучення до бюджету, яку забезпечують використанням тих чи інших податкових пільг та ставок¹;
- комплекс заходів у податковій сфері (зміна ставок оподаткування, надання податкових пільг, скасування певних видів податків та ін.), за допомогою яких держава впливає на процес перерозподілу національного доходу в інтересах окремих класів, соціальних верств,

¹ Словарь терминов рыночной экономики : в 2-х ч. Ч. 2 // Сост. В. М. Лукашевский и др. – М. : Менеджер, 1992. – С. 3.

- а також на інвестиції, науково-технічний розвиток, економічне зростання тощо²;
- заходи непрямого впливу на економіку та соціальні процеси через зміну податків, податкових ставок, податкових пільг, зниження чи підвищення загального рівня оподаткування, відрахувань до бюджету³;
 - сукупність заходів впливу держави на активність господарюючих суб'єктів та громадян, що застосовуються у процесі податкового перерозподілу створеного продукту з метою обмеження чи стимулювання розвитку відповідного напрямку діяльності та передбачають використання інструментів економічної і організаційно-управлінської дії⁴.

Викладене свідчить про різноманітність підходів авторів до трактування сутності поняття, у зв'язку з чим існують різні за змістом визначення. Найширшим, на нашу думку, є останнє із зазначених. Його автор справедливо зауважив, що об'єктами податкового регулювання є економічні і соціальні процеси, а інструментами впливу, крім традиційних економічних (пільг, ставок, тощо), можуть бути також засоби організаційно-управлінської дії. Цей висновок ґрунтується на результатах досліджень В. М. Мельника, який одним з перших акцентував увагу на тому, що організаційно-управлінська домінанта оподаткування істотно впливає на економічну активність платників податків: “Надмірне втручання державних служб у діяльність одного платника є обмежуючим чинником у порівнянні з його конкурентом, господарювання якого зазнає меншого контролюючого впливу. Для конкурента ж це навпаки – стимул, що виявляється у спрощенні для нього умов конкуренції. Оскільки навіть найдемократичніші держави не можуть гарантувати абсолютно однакового ставлення до всіх платників (адже діяльність фіскальних служб у більшій чи в меншій мірі допускає суб'єктивізм), то це дає нам підстави стверджувати про наявність обмежуючих ефектів організаційно-управлінських заходів в оподаткуванні”⁵. При цьому М. М. Мельник справедливо додає: “Залишається лише акцентувати, що для одних суб'єктів господарювання дані ефекти є обмежуючими, інші ж (що не зазнали аналогічного впливу) на фоні втрат перших отримують можливість випередження в конкуренції та відчувають відносний стимул”⁶.

² Економічна енциклопедія : в 3 т. Т. 2 / Редкол.: С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К. : Академія, 2001. – С. 770.

³ Загородній А. Г. Фінансово-економічний словник / А. Г. Загородній, Г. Л. Вознюк. – К. : Знання, 2007. – С. 759.

⁴ Мельник М. М. Податки в системі державного регулювання економіки : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 “Гроші, фінанси і кредит” / М. М. Мельник ; Ін-т регіон. досліджень НАН України. – Л., 2008. – С. 37.

⁵ Мельник В. М. Оподаткування: наукове обґрунтування та організація процесу : моногр. / В. М. Мельник. – К. : Комп'ютерпрес, 2006. – С. 68.

⁶ Мельник М. М. Податки в системі державного регулювання економіки : дис. ... канд. екон. наук : 08.00.08 “Гроші, фінанси і кредит” / М. М. Мельник ; Ін-т регіон. досліджень НАН України. – Л., 2008. – С. 37.

Виходячи з останнього з наведених визначень податкового регулювання, яке використовується нами як базове, податки дають державі можливість впливати на соціально-економічні процеси. Отже, вони мають певні складові, елементи, завдяки яким ця можливість реалізується.

Слід зауважити, що сукупність наявних умов, ресурсів, інструментів, що використовуються або ж можуть бути використані для забезпечення певних потреб суспільства, зазвичай називають потенціалом (від лат. *potentia* – здатність, потужність). Таким чином, можемо стверджувати, що згадані складові податків утворюють їх регуляторний потенціал. З огляду на зазначене можна сформулювати відповідну дефініцію: регуляторний потенціал податків – це сукупність їхніх елементів, які дають змогу здійснювати цілеспрямований вплив на соціально-економічні процеси у ході справляння.

Повертаючись до регуляторного потенціалу ПДВ, слід зазначити, що за наявними статистичними даними чітко простежується преференційне лідерство цього податку серед групи податків на споживання в Україні (рисунок).

Елементи українського варіанта ПДВ, що формують його регуляторний потенціал, на нашу думку, можуть бути згруповані таким чином: пільга у вигляді граничного значення обсягів оборотів (в частині операцій, що підлягають оподаткуванню); нульова ставка; пільги у вигляді вилучень з об'єкта оподаткування; пільги у вигляді звільнень; пільги адміністративного характеру (щодо порядку звітування тощо).

Граничне значення обсягів оборотів господарюючого суб'єкта, у разі неперевищення якого він може не сплачувати ПДВ, впроваджувалося, скасовувалося та переглядалося в Україні кілька разів як за формально-юридичним статусом, так і за обсягом (відповідно до чинного в аналізованому періоді (2005–2009 рр.) законодавства пільга за обсягом складала

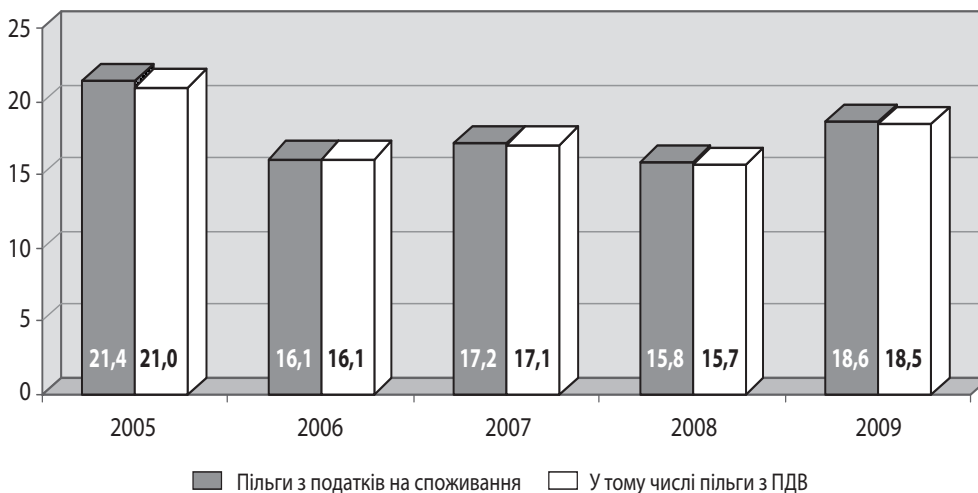


Рисунок. Пільги з податків на споживання в Україні,
% до забезпечуваних ними доходів бюджету

300 тис. грн, а за формально-юридичним статусом трансформувалася від звільнення від оподаткування до однієї з характеристик, за якою визначається обов'язковість постановки на облік платника податків). Тобто, навіть не досягнувши за останніх 12 календарних місяців граничного значення обороту, особа може бути добровільним платником ПДВ. Це виявилось актуальним для тих, хто бажає користуватися податковим кредитом та отримати право на виписку податкових накладних своїм клієнтам (покупцям) (також з метою користування податковим кредитом). Для визначення зазначеної суми з 1997 р. почали враховувати не всі обороти з реалізації товарів (робіт, послуг), а операції, що підлягають оподаткуванню. Переважно ця пільга оцінюється як один з ефективних методів зменшення податкового тиску на малий бізнес. Однак, слід звернути увагу й на те, що користування нею позбавляє права на податковий кредит та виписку податкових накладних. Якщо ж покупцем товарів (робіт, послуг) при цьому є платник ПДВ, то без податкової накладної він теж не може скористатися податковим кредитом, отже, “виникає подвійне обкладання ПДВ”⁷. Повністю ця пільга виправдовує себе відповідно до призначення лише у випадку розрахунків з домогосподарствами та тими суб'єктами господарювання, які не є платниками ПДВ.

Слід звернути увагу на ще один чинник, що спричиняє необхідність використання граничного мінімуму оборотів при оподаткуванні податком на додану вартість: справляння податку з дрібних платників є економічно не вигідним для держави (з погляду окупності витрат на адміністрування). Існують випадки, коли державі варто відмовитися від частини надходжень, щоб зекономити на витратах, пов'язаних з організацією процесу справляння. Однак дискусійним залишається питання конкретної величини цього мінімуму. Так, Албанія використовує порогову величину оподаткування ПДВ на рівні 32 тис. дол. США; Болгарія – 42 тис.; Грузія – 2,4 тис.; Хорватія – 8 тис. дол. США. Міжнародний валютний фонд рекомендує цим державам використовувати такі величини: Албанії та Болгарії – 50 тис. дол. США; Грузії – 12 тис.; Хорватії – 40 тис. дол. США⁸. В Україні вона складає приблизно 37–38 тис. дол. США. Враховуючи, що ця величина не переглядалася в Україні з початку 2000-х років, коли в доларовому еквіваленті вона складала близько 60 тис. дол. США, то необхідність її зміни очевидна (з метою відновлення регуляторного потенціалу податку).

Що стосується нульової ставки, то тривалий час точилися дискусії з приводу можливості вважати її різновидом пільг. З одного боку, внаслідок її використання законодавчо визначені платники не сплачують до бюджету податок при реалізації товарів, не втрачаючи при цьому права на податковий кредит (отже, за відповідними операціями навіть виникає бюджетне відшкодування ПДВ). З другого боку, усім зрозуміло, що реальним платником

⁷ Іванов Ю. Б. Регулятивний потенціал податкової системи України : моногр. / Ю. Б. Іванов, О. М. Тищенко, К. В. Давискіба та ін. ; за заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2009. – С. 70.

⁸ Там само.

будь-якого податку на споживання є кінцевий споживач, а не реалізатор товару (роботи, послуги). У такому випадку ніякої преференції не існує: податок на експортні товари буде сплачено в іншій країні (країні-імпортері), де знаходиться кінцевий споживач. Застосування нульової ставки за таких умов є лише механізмом уникнення подвійного оподаткування при переміщенні товарів через митні кордони держав. Однак це твердження справедливе лише за умови, що нульова ставка не поширюється на внутрішні операції (що мало місце і в Україні в аналізованому періоді). Викладене уможливає формування диференційованого ставлення до нульової ставки: якщо її застосування щодо експорту не є пільгою, то до операцій на внутрішньому ринку – безумовна пільга⁹.

Треба зазначити, що нульова ставка ПДВ використовувалася в Україні не з часу запровадження податку, а лише відповідно до законодавчих змін 1997 р. (доти навіть щодо експорту практикувалося лише звільнення від оподаткування). Поширення нульової ставки ПДВ на внутрішні операції має аналоги і в Європі: у Бельгії, Данії, Ірландії, Великій Британії, Італії, Фінляндії і Швеції вона застосовується щодо медикаментів, продуктів харчування, спеціальних видів обладнання, продукції окремих (пріоритетних) галузей.

В Україні на кінець аналізованого періоду (2009 р.) нульова ставка застосовувалася до експорту та до таких операцій на внутрішньому ринку: поставки сільськогосподарськими підприємствами молока, м'яса живою вагою переробним підприємствам; поставки продукції (крім підакцизних товарів) підприємствами громадських організацій інвалідів; поставки сировини, матеріалів, обладнання в порядку міжнародної технічної допомоги для будівництва об'єкта "Укриття" на Чорнобильській атомній електростанції. Отже, держава з допомогою цього механізму отримує можливість уникнути подвійного оподаткування товарів, що походять з її території (виготовлених національними товаровиробниками) та споживаються за межами країни (інакше їх конкурентоспроможність зменшилася б), а також стимулювати виробництво сільськогосподарської продукції, зайнятість населення з обмеженими фізичними можливостями, розв'язувати проблему поставарійної безпеки Чорнобильської атомної електростанції.

Як бачимо, пільга соціального спрямування у такому механізмі лише одна – стосовно підприємств громадських організацій інвалідів. Інколи кажуть, що стимулювання сільськогосподарського виробництва має соціальний аспект, адже йдеться переважно про вирощування продуктів харчування. Однак це твердження сумнівне, оскільки стимулюється продуцент напряму, а не споживач, через попит якого виробник отримує ринкові сигнали. Досвід семи наведених вище європейських держав, що також застосовують нульову ставку до операцій на внутрішньому ринку, свідчить про використання цього пільгового механізму переважно для по-

⁹ Система податкових пільг в Україні у контексті європейського досвіду / А. М. Соколовська, Т. І. Єфименко, І. О. Луніна та ін. – К. : НДФІ, 2006. – С. 83.

ставок газет, книг, продуктів харчування першої необхідності, медичних препаратів та медичного обладнання, дитячого одягу та взуття. Звичайно, таке рішення є суперечливим щодо відповідності відомій Шостій Директиві ЄС, за якою на перелічені товари поширюються знижені ставки ПДВ чи звільнення від оподаткування. Втім, українське законодавство у цих питаннях не повністю відповідає Директиві, бо не передбачає диференціації ставок. Отже, є резерви посилення регуляторного потенціалу вітчизняного варіанта ПДВ.

Третім серед зазначених елементів ПДВ, які формують його регуляторний потенціал, є вилучення з об'єкта оподаткування. Відповідно до законодавства України, чинного на 2009 р., існувало два види пільг: щодо фінансових операцій та фінансових послуг, які не включаються до об'єкта оподаткування; щодо деяких операцій нефінансового характеру. “Для того, щоб запобігти негативному впливу ПДВ на доступність фінансових послуг, оподаткування ПДВ не поширюється на більшість фінансових операцій”¹⁰. Вилучення з операцій нефінансового характеру слід пов'язувати переважно зі спробами держави врахувати соціальні аспекти та власні майнові інтереси. Важливо також відзначити, що більшість із цих операцій не відповідають визначенню об'єкта оподаткування, оскільки в принципі не є поставкою товарів чи послуг.

Раніше законодавство України з ПДВ передбачало єдине вилучення з “оподаткованого обороту” – вартість заставної (поворотної) тари. Це було пов'язано з особливістю тогочасної конструкції податку, яка включала широкий перелік звільнень від оподаткування.

Пільги у вигляді звільнень від ПДВ в Україні пройшли еволюцію від найширшого використання (у тому числі заміщення нульової ставки та вилучень з об'єкта оподаткування) до предметно звуженого застосування. Станом на 2009 р. до них входили складники, що умовно можуть бути об'єднані у чотири групи:

1. Звільнення соціального спрямування:

- поставка вітчизняних продуктів дитячого харчування (за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України) молочними кухнями, спеціалізованими магазинами;
- поставка послуг з реєстрації актів громадянського стану уповноваженими державними органами;
- поставка послуг з: утримання дітей у дошкільних закладах, школах-інтернатах, кімнатах-розподільниках; утримання осіб у будинках-інтернатах для літніх людей та інвалідів; харчування та ночівлі (у спеціально відведених місцях) осіб без житла; харчування учнів у школах та ПТУ; харчування пацієнтів у закладах охорони здоров'я; харчування, забезпечення речами та послугами (відповідно до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України) контингенту виправних закладів;

¹⁰ Педь І. В. Непрямі податки в податковій системі України : навч. посіб. / І. В. Педь ; за ред. Ю. М. Лисенкова. – К. : Знання, 2008. – С. 113.

- поставка послуг (за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України) з поховання;
 - поставка сільськогосподарськими товаровиробниками у сільській місцевості послуг з: ремонту дошкільних закладів, шкіл, інтернатів, закладів охорони здоров'я; обробки землі багатодітним сім'ям, ветеранам війни та праці, реабілітованим громадянам, інвалідам, особам похилого віку, постраждалим внаслідок аварії на Чорнобильській АЕС, надання матеріальної допомоги продуктами харчування власного виробництва (вартістю до 17 грн на місяць на особу) тим же категоріям населення та школам, закладам освіти й охорони здоров'я;
 - поставка послуг з виплати грошової допомоги населенню з бюджету відповідно до затверджених соціальних програм, виплати пенсій та за пенсійними вкладками й рахунками, коштів за договорами довгострокового страхування життя, доставки пенсій та допомог;
 - поставка послуг з перевезення пасажирським транспортом у межах населеного пункту, тарифи на які регулюються;
 - надання благодійної допомоги (за винятком підакцизних товарів, нематеріальних активів, товарів для господарської діяльності, імпортованих товарів (крім поставлених за ратифікованими Верховною Радою України міжнародними договорами)) набувачам та неприбутковим організаціям (з метою використання у благодійних цілях);
 - поставка товарів та послуг власного виробництва (крім підакцизних, груп 1-24 УКТ ЗЕД, послуг грального та лотерейного бізнесу) підприємствами громадських організацій інвалідів (за умови, що кількість інвалідів, які на них працюють за основним місцем роботи, не менше 50 % загальної чисельності працівників, а фонд оплати їхньої праці не менше 25 % загальних витрат на оплату праці);
 - безкоштовна передача продукції власного виробництва допоміжними господарствами та лікувально-виробничими майстернями будинків-інтернатів та територіальних центрів обслуговування самотніх громадян похилого віку (для забезпечення їхніх потреб);
 - поставка житла (крім першої поставки);
 - безоплатна приватизація житлового фонду;
2. Звільнення освітнього, наукового, культурного та культурного спрямування:
- поставка послуг (відповідно до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України) з виховання та освіти дітей (включаючи розміщення в інтернатах та гуртожитках);
 - оплата вартості фундаментальних досліджень, науково-дослідних і дослідно-конструкторських робіт особою, яка безпосередньо отримує для цього кошти з бюджету;
 - надання платних послуг бібліотеками;
 - безоплатна передача обладнання науковим та освітнім організаціям;

- поставка товарів та послуг за угодою між Україною та ЄС про наукове й технологічне співробітництво;
 - імпорт культурних цінностей з метою їх передачі музеям, галереям, виставковим центрам, архівам, установам освіти і культури державної або комунальної власності;
 - поставка періодичних видань (крім еротичного характеру), книг (крім еротичного характеру), підручників, навчальних посібників, учнівських зошитів, словників українського виробництва;
 - поставка культових предметів та послуг (відповідно до переліку, затвердженого Кабінетом Міністрів України) релігійними організаціями;
3. Звільнення, спрямовані на сприяння охороні здоров'я:
- поставка лікарських засобів та виробів медичного призначення (за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України);
 - імпорт лікарських засобів та виробів медичного призначення, зареєстрованих та допущених до застосування в Україні;
 - поставка послуг з охорони здоров'я ліцензованими закладами (крім послуг, перелік яких визначено Кабінетом Міністрів України);
 - поставка товарів спеціального призначення для інвалідів (за переліком, затвердженим Кабінетом Міністрів України);
 - поставка послуг реабілітаційними установами інвалідам;
 - поставка путівок на санаторно-курортне лікування на території України осіб віком до 18 років закладами, визначеними Кабінетом Міністрів України;
4. Інші звільнення (спрямовані на реалізацію міжнародних зобов'язань України; врахування особливостей інших галузей законодавства (наприклад, митного та щодо особливостей приватизації окремих видів майна); дотримання майнових інтересів держави; вилучення з оборотів, що не передбачають утворення доданої вартості та споживання):
- ввезення на митну територію України чи поштове отримання товарів громадянами у межах мінімальних митних норм та згідно з правилами Міжнародного поштового союзу;
 - поставка товарів для дипломатичних представництв;
 - імпорт товарів морського промислу, видобутих суднами, зареєстрованими у Державному судновому реєстрі України або Судновій книзі України;
 - поставка послуг з транзиту пасажирів та вантажів;
 - тимчасове ввезення товарів на митну територію України з подальшим їх вивезенням;
 - поставка послуг іноземним суднам;
 - імпорт товарів в межах міжнародної технічної допомоги для об'єкта "Укриття" Чорнобильської АЕС;
 - поставка земельних ділянок і паїв;

- погашення орендної плати за земельні ділянки державної і комунальної власності (якщо вона повністю зараховується до відповідних бюджетів);
- передача у власність держави конфіскованого та безгосподарного майна, знахідок, скарбів;
- безкоштовна передача рухомого складу між підрозділами Укрзалізниці (у порядку, визначеному Кабінетом Міністрів України);
- передача корпоративних прав, емітованих переробним підприємством, у власність приватного сільськогосподарського підприємства.

Як бачимо, Україна використовує значно ширший перелік пільг з ПДВ, ніж рекомендується зазвичай міжнародними організаціями. Зокрема, не є загальноприйнятими вилучення з об'єкта оподаткування та звільнення по окремих поставках товарів і послуг для дітей (крім освітніх послуг), літніх людей, інвалідів, сільського населення, а також щодо культових товарів та послуг, послуг з поховання, перевезень пасажирським транспортом у межах населеного пункту. Це пов'язано з особливостями соціально-економічного становища в країні на сучасному етапі її розвитку. Поряд із цим варто звертати увагу на той факт, що наслідком розширеного переліку пільг є не лише скорочення потенційно можливих доходів бюджету, а й ускладнення адміністрування податку. Однак, після істотного реформування 2005 р., коли було скасовано низку економічно не обґрунтованих пільг, даний перелік навряд чи доцільно докорінно переглядати найближчим часом.

Останньою групою елементів ПДВ, що формують його регуляторний потенціал і виокремлені нами у запропонованій вище класифікації, є пільги адміністративного характеру. За чинним на останній рік аналізованого періоду (2009) законодавством України для платників передбачена можливість користування двома видами звітних періодів: в один місяць (стосується більшості платників) та в один квартал (може застосовуватися за власним добровільним вибором платниками, обсяг оподатковуваних операцій яких за останні 12 календарних місяців не перевищує 300 тис. грн). Використання цього підходу спрямоване на спрощення процедур звітування для суб'єктів малого бізнесу та скорочення їхніх витрат на адміністрування податку. Однак існує думка, що базовий звітний період з ПДВ може бути продовжений¹¹ для скорочення адміністративних витрат.

Таким чином, існує певний зв'язок між бюджетоутворюючими та регуляторними можливостями податків на споживання в Україні. Найбільшим регуляторним потенціалом відзначаються саме ті податки цієї групи, які забезпечують найбільші надходження до бюджету (зокрема ПДВ). Пояснення цьому ми вбачаємо в такому: якщо податок забезпечує значні доходи державі, то, відповідно, він відіграє істотну роль у перерозподіль-

¹¹ *Іванов Ю. Б.* Регулятивний потенціал податкової системи України : моногр. / Ю. Б. Іванов , О. М. Тищенко, К. В. Давискіба та ін. ; за заг. ред. Ю. Б. Іванова. – Х. : Вид. ХНЕУ, 2009. – С. 71.

ному процесі, і це дає можливість завдяки використанню специфічних елементів справляти регульовальний вплив на платників, їхню діяльність, економічну активність, життєзабезпечення тощо. ПДВ має беззаперечні переваги у цьому плані, що слугує підставою для модернізаційних його розробок.

Необхідно підкреслити, що і регуляторні, і бюджетоутворюючі можливості ПДВ не є лише наслідком його об'єктивного функціонування, а значною мірою реалізуються через цілеспрямовану суб'єктивну діяльність спеціальних інституцій, на які держава покладає організацію процесу оподаткування. Тому важливо поглиблювати дослідження впливу підсистеми адміністрування ПДВ на ефективність його функціонування в Україні.