

АКТУАЛЬНІ ПИТАННЯ РЕФОРМУВАННЯ СИСТЕМИ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

Т.В.Пономарьова,

кандидат економічних наук,

доцент кафедри статистики, обліку та аудиту

Харківського національного університету ім. В.Н. Каразіна

Кожній державі для виконання своїх функцій необхідно мати відповідні кошти, які концентруються в бюджеті. Джерелом формування коштів бюджету є: по-перше, власні доходи держави, тобто надходження платежів за ресурси, які належать їй відповідно до законодавства; по-друге, податки, які платять юридичні і фізичні особи з своїх доходів. Перехід до ринкових відносин, розвиток нових форм власності зумовлюють втрату державою значної частини власних доходів. У результаті податки стають основним джерелом формування засобів бюджету. Однією з важливих особливостей податкової системи України є висока питома вага непрямих податків (податок на додану вартість, акцизний збір, мито і ін.), які впливають на економічні процеси. Основним джерелом надходження засобів до бюджету є податок на додану вартість (ПДВ). Його було запроваджено в Україні у 1992 р. на заміну податку з обороту, що існував за радянських часів. Вагома питома вага ПДВ у надходженнях бюджету визначає його критично важливе значення у податковій системі України. Проте останнім часом посилюється комплекс серйозних проблем, пов'язаних з адмініструванням цього податку та викривленням його економічної сутності. ПДВ є надзвичайно вразливим до зловживань, що, зокрема, стосуються відшкодування ПДВ та ухилення від сплати податку. Крім того, адміністрування ПДВ часто вважають складним і дорогим.

Отже, сучасна податкова система України об'єктивно потребує наявності в її складі надійного та стабільного джерела доходної частини бюджету. На сьогодні одним із таких джерел є податок на додану вартість (ПДВ). Проте ПДВ має багато вад і недоліків, про що неодноразово зазначалося у наукових роботах вітчизняних вчених. Тому цілком природно постає питання про можливість заміни ПДВ на інший податок, який би гармонійно вписувався в економічну систему України і доповнював би існуючі податки, водночас, гарантуючи високі надходження до бюджету

країни. Слід зазначити, що питанням ефективності ПДВ та його реформування розглядали Г.М.Білецька, М.А.Науменко, О.Т.Прокопчук, Ф.О.Ярошенко та інші [1, 3, 4]. При цьому одностайності в думках щодо необхідності заміни та щодо наступника ПДВ не визначено. Це вимагає проведення подальших досліджень з метою удосконалення процесу стягнення ПДВ та пошуку альтернативних джерел його заміни.

В Україні податок на додану вартість регламентовано в розділом Податкового кодексу України. Податок на додану вартість складається з двох складових частин: податкового кредиту та податкового зобов'язання.

Згідно з ст. 14.1.181. Податкового кодексу України, податковий кредит (ПК) – сума, на яку платник податку має право зменшити податкове зобов'язання звітного періоду [2]. Податкове зобов'язання (ПЗ) – загальна сума податку, одержана (нарахована) платником у звітному періоді [2]. Це та сума податку, яку суб'єкт господарювання нараховує на вартість, яку він додає до товару для того, щоб реалізувати його з вигодою для себе, тобто отримати прибуток. До бюджету платник ПДВ сплачує суму, яка складає різницю між податковим зобов'язанням і податковим кредитом звітного періоду. Згідно з пунктом 187.1 розділу V Податкового Кодексу датою виникнення податкового зобов'язання є дата однієї з подій, що сталася раніше – або дата надходження готівки/безготівкових коштів в оплату підлягають поставці товарів/послуг, або дата відвантаження товарів/послуг. Згідно з пунктом 198.2 розділу V Податкового Кодексу датою виникнення права на податковий кредит є одна з дат події, що сталася раніше – або дата списання грошей з розрахункового рахунку як оплати постачальнику, або дата надходження товарів/послуг від постачальника.

П.10 Підрозділу 2 Розділу XX Податкового кодексу України передбачено зниження ставки ПДВ у 2014 [2]. Проте фахівці департаменту з бюджетних питань МВФ рекомендували скасувати зниження ставки ПДВ з 20% до 17%, заплановане на 2014 р. Згідно з розрахунками Мінфіну, на які посилається МВФ, втрати бюджету від зниження ПДВ можуть досягти 20 млрд. гривень, або 1,3% ВВП [7]. В умовах фінансових проблем, з якими стикається Україна, йти на такі втрати нерозумно.

Беручи до уваги вищезазначене, доцільним є аналіз доходної частини бюджету за останні роки. Так, на рис. 1 наведено доходи від ПДВ в Україні у 2008-2012 рр.

Як показано на Рис.1, імпорт традиційно є основним джерелом доходів від ПДВ [5]. Отже, ефективне адміністрування ПДВ на кордоні є надзвичайно важливим. Воно також стосується антиконтрабандних заходів, що включає кроки щодо правильного визначення митної вартості товару.

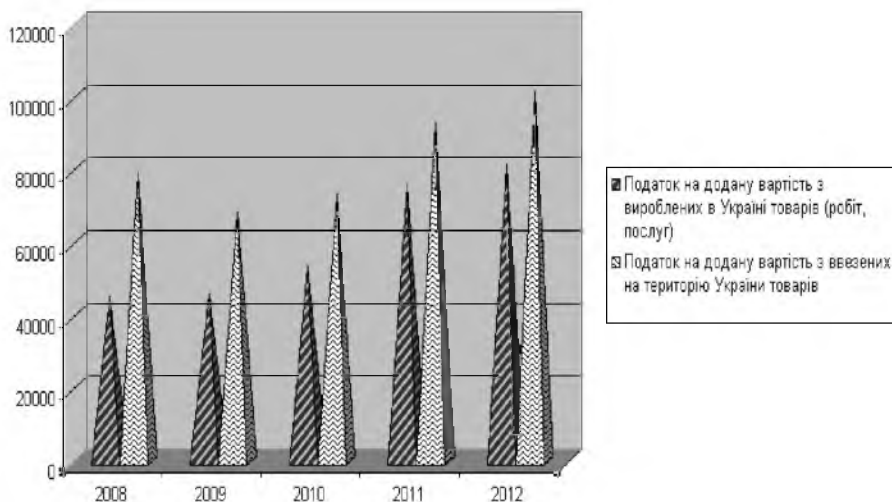


Рис. 1 Динаміка надходжень ПДВ в Україні в 2008-2012 рр.

Водночас база оподаткування ПДВ знижується через численні пільги зі сплати ПДВ, які надаються у двох формах: нульова ставка і звільнення зі сплати ПДВ. Зокрема Міністерство фінансів оцінило втрати бюджетних доходів від надання пільг зі сплати ПДВ у сумі 22,3 млрд. грн. на 2013 р., що становить 14,4% від запланованих доходів від ПДВ [7].

За даними Інституту економічних досліджень та політичних консультацій, незважаючи на зловживання та численні пільги, порівняння надходжень від ПДВ між Україною та країнами ЄС показує, що ефективність надходжень від цього податку є достатньо непоганою в Україні (Таблиця 1). Зокрема доходи від ПДВ в Україні становили 10% від ВВП у 2011 р., тоді як надходження від ПДВ в країнах ЄС були в середньому на рівні 7,1% від ВВП. Подібні ж висновки можна зробити щодо рівня ПДВ по відношенню до рівня абсорбції (Рис. 2).

На думку вчених, єдиним прийнятним підходом може бути заміна ПДВ іншим податком на споживання, а не збільшення податкового тягара на доходи і прибутки. Зокрема податки на дохід і прибуток призводять до суттєвих викривлень і зрушень. Крім того, таке збільшення буде негативно впливати на рішення про заощадження та інвестиції, а також міжнародну торгівлю.

Надходження від ПДВ в Україні та країнах Європи [6]

	2007		2008		2009		2010		2011	
	% ВВП	% А*	% ВВП	% А*	% ВВП	% А*	% ВВП	% А*	% ВВП	% А*
Україна	8,2	7,8	9,7	9,1	9,2	9,0	8,0**	7,8	10,0	9,6
Європейський Союз	7,0	7,1	6,9	7,0	6,7	6,7	7,0	7,1	7,1	7,3
Бельгія	7,1	7,5	7,0	7,1	6,9	7,0	7,1	7,3	7,0	7,2
Болгарія	10,4	9,1	10,9	9,4	9,0	8,3	9,2	9,0	8,7	8,7
Чехія	6,3	6,7	6,8	7,1	6,9	7,1	6,9	7,2	7,0	7,4
Данія	10,4	10,8	10,1	10,5	10,2	10,4	9,8	10,4	9,9	10,5
Німеччина	7,0	7,6	7,1	7,6	7,5	7,8	7,2	7,6	7,3	7,7
Естонія	8,9	8,3	7,9	7,6	8,9	9,1	8,8	9,5	8,5	9,3
Ірландія	7,6	8,4	7,3	8,0	6,4	7,5	6,4	7,9	6,2	8,0
Греція	7,4	6,5	7,3	6,5	6,5	5,7	7,3	6,7	7,2	6,7
Іспанія	6,0	5,6	5,1	4,8	4,1	4,1	5,6	5,5	5,4	5,4
Франція	7,2	7,2	7,1	7,0	6,9	6,8	7,0	6,8	7,0	6,9
Італія	6,2	6,2	5,9	5,9	5,7	5,6	6,3	6,2	6,2	6,2
Кіпр	10,2	9,6	10,6	9,6	9,2	8,6	9,2	8,7	8,4	8,2
Латвія	8,2	7,2	6,7	6,0	6,0	5,8	6,6	6,6	6,8	6,7
Литва	8,1	7,4	8,0	7,3	7,4	6,8	7,9	7,9	7,9	7,9
Люксембург	5,7	8,5	6,3	9,0	6,7	9,5	6,3	9,4	6,3	9,5
Угорщина	8,1	8,2	7,8	8,0	8,6	8,7	8,7	9,4	8,5	9,3
Мальта	7,5	7,5	7,7	7,7	7,6	7,6	7,6	7,7	7,9	8,2
Нідерланди	7,5	8,2	7,3	7,9	7,0	7,5	7,2	7,9	6,9	7,6
Австрія	7,7	8,3	7,8	8,3	8,0	8,4	7,9	8,4	7,8	8,2
Польща	8,3	8,3	8,0	7,8	7,4	7,4	7,8	7,8	8,1	8,1
Португалія	8,5	7,9	8,4	7,7	7,1	6,6	7,8	7,3	8,3	8,0
Румунія	8,1	7,1	7,9	6,9	6,6	6,3	7,6	7,3	8,7	8,3
Словенія	8,4	8,7	8,5	8,6	8,4	8,5	8,6	8,7	8,4	8,7
Словаччина	6,7	6,8	6,9	6,9	6,7	6,6	6,3	6,4	6,8	6,9
Фінляндія	8,4	9,0	8,4	8,8	8,7	8,7	8,5	8,6	8,9	9,0
Швеція	9,0	9,8	9,3	10,0	9,6	10,1	9,7	10,4	9,4	10,2
Великобританія	6,5	6,4	6,4	6,3	5,7	5,6	6,5	6,4	7,3	7,3
Ісландія	10,5	9,5	9,1	8,9	8,0	8,8	8,0	8,8	8,1	8,8
Норвегія	8,2	9,9	7,2	9,1	7,8	9,0	7,9	9,4	7,7	9,3
Швейцарія	3,6	4,1	3,6	4,1	3,6	4,0	3,6	4,0	3,7	4,1

* А – внутрішня абсорбція (споживання + інвестиції)

Зважаючи на це, загальний податок з (роздрібного) продажу (ЗПП) можна розглянути як заміник ПДВ. Іншою альтернативою, яку часто обговорюють, є податок з обороту (ПО).

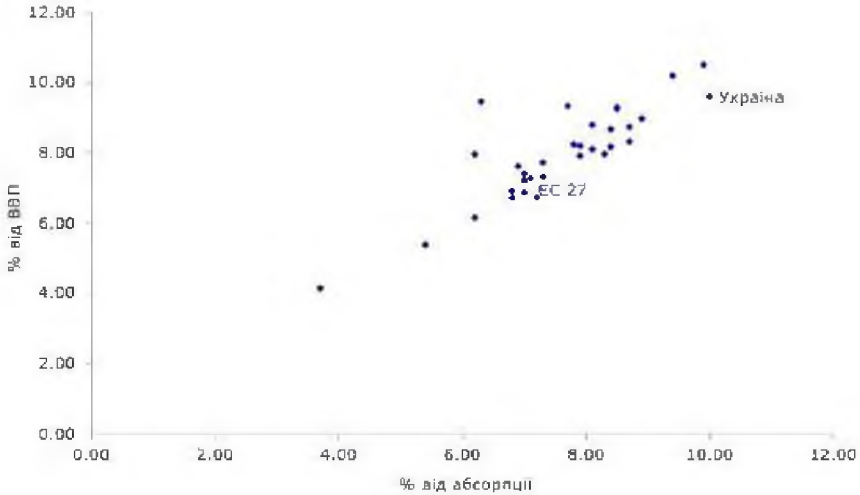


Рис. 2 Надходження ПДВ в Україні та країнах-членах ЄС у 2011 р.

Кожен з двох непрямих податків має переваги і недоліки порівняно із ПДВ, що робить необхідним детальніший аналіз. Табл. 2 коротко підсумовує основні риси цих трьох податків.

Економічна теорія свідчить, що ПДВ, який досконало функціонує, найвірогідніше, забезпечить такі ж доходи, як податок з продажу, який досконало функціонує. Разом з тим, в реальному світі це не справджується, оскільки кожен податок підвладний зловживанням та ухиленню від сплати.

У ролі податкової бази ПДВ та ЗПП виступає кінцеве споживання товарів та послуг. Проте оподаткування послуг при ПДВ та ЗПП має певні обмеження. Слід наголосити, що бюджетні доходи більш захищені у випадку ПДВ, оскільки цей податок сплачується на кожному етапі виробництва. Отже, ухилення від оподаткування кінцевим продавцем призведе лише до втрати ПДВ, що повинен бути сплачений на кінцевому етапі. Разом з тим, теж саме у випадку ЗПП означатиме, що втрачено всю суму податку.

Світова практика доводить, що рівень ухилення від сплати ЗПП є нижчим, ніж для ПДВ. Це логічно пояснюється порівняно низькою ставкою ЗПП, яка найчастіше не перевищує 10%. Проте слід відмітити, що із зростанням ставки ЗПП ухилення від сплати теж зростатимуть. Так, за ставки понад 12% вважають, що ЗПП взагалі неефективний.

Порівняльна характеристика податку на додану вартість (ПДВ), податку з обороту (ПО) та загального податку з продажу (ЗПП)

ПДВ	ПО	ЗПП
<i>Економічна сутність</i>		
Податок на споживання, який збирається на кожній стадії виробництва пропорційно ціні товару	Непрямий податок, що стягується з обороту виробників і торговців	Споживчий податок, який збирається у відсотках до ціни
<i>Кумулятивний ефект</i>		
немає	є	немає
<i>Податкова база</i>		
Вироблена додана вартість	Оборот (додана вартість плюс витрати)	Кінцеве споживання товарів
<i>Вирахування податків, сплачених на попередніх стадіях</i>		
так	ні	ні
<i>Оподаткування інвестицій</i>		
ні	так	ні
<i>Вплив на відносні ціни різних товарів і послуг</i>		
ні	так	ні
<i>Нейтральність відносно організаційної форми бізнесу</i>		
Нейтральний	Не нейтральний	Нейтральний
<i>Нейтральність у сфері міжнародної торгівлі</i>		
Нейтральний	Не нейтральний	Нейтральний

На рис. 3 представлено дані, які свідчать про те, що для України сьогодні ПДВ забезпечує в бюджет більші доходи, ніж були б за умова запровадження ЗПП (зі ставкою 10%) [6].

Отже, на основі наведених даних можна зробити висновок, що ПДВ є ефективнішим податком з точки зору адміністрування та дотримання правил оподаткування, ніж ЗПП. Проте важливим моментом у подальшому використанні ПДВ є забезпечення його ефективного адміністрування.

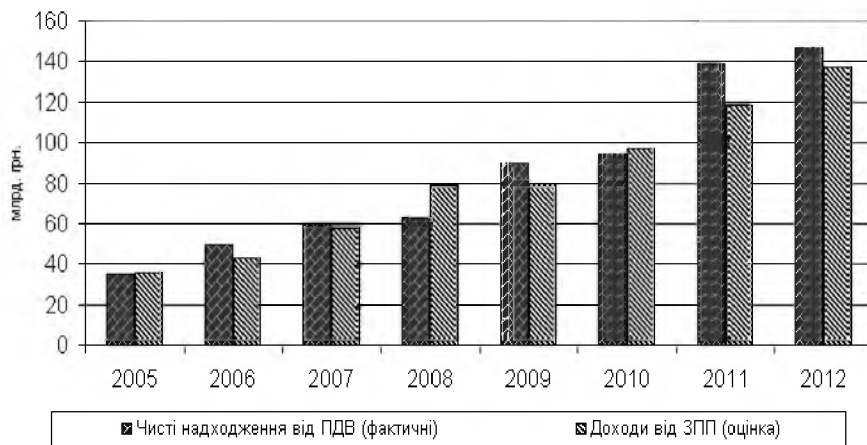


Рис. 3 Динаміка податкових надходжень від ПДВ (фактичні) та ЗПП (оцінка) в Україні за 2005-2012 рр.

Податок з обороту (ПО) є кумулятивним податком, який стягується з виробничого і торговельного обороту. Податком обкладається кожен етап виробництва і обігу продукції. У результаті, чим менше ланок у виробничому ланцюгу – тим вигідніше робота. А це ніяк не сприяє вузькопрофільним виробництвам. Кумулятивний ефект податку з обороту тим більше, чим більше перепродується конкретний товар. Отже, уряд оподатковує не тільки його додану вартість, але й витрати, понесені на його виробництво і реалізацію.

Отже, податок з обороту оподатковує економічні транзакції і призводить до різного рівня податкового тягаря на різні сектори залежно від їх структури витратків (Рис. 4). В результаті ПО призводить до викривлень для кінцевих і проміжних продуктів. Отже, ПО бракує важливої риси ПДВ, а саме його нейтральності щодо кількості транзакцій, включених в ланцюг виробництва певного товару. ПО також стимулює створення вертикально інтегрованих компаній, залучених у виробництво, комплектацію, оптовий та роздрібний продаж продукції, оскільки такі компанії знижують їх зобов'язання із сплати ПО. Отже, ПО призведе до втрат ефективності, оскільки він спотворює рішення щодо оптимальної організації бізнесу.

На відміну від ПДВ, каскадний ПО також не є нейтральним до зовнішньої торгівлі. Він стимулюватиме імпорт і шкодитиме експорту, що призводитиме до подальшого погіршення торговельного балансу.

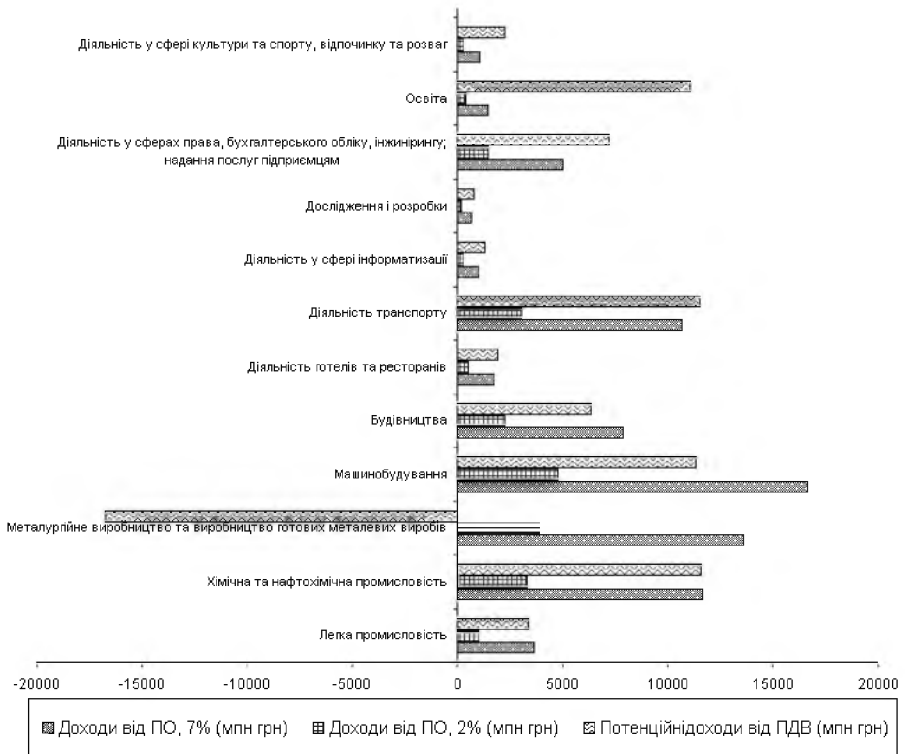


Рис. 4 Потенційні податкові надходження за окремими секторами економіки за умови застосування ПО та ПДВ в Україні у 2010 р.

З вищенаведеного слід відзначити, що ПО не є нейтральним до цін, розміщення ресурсів та споживання. Вкрай малоймовірної представляється спроможність ПО забезпечити більші доходи, ніж ПДВ. За самим спрощеним сценарієм, доходи від ПО становитимуть близько 16,8% від ВВП та 4,9% від ВВП для ставок податку, відповідно, на рівні 7% та 2% [6]. Разом з тим, ставка податку 7% є завищеною і призведе до суттєвих викривлень в економіці. Отже, економіка, найвірогідніше, суттєво постраждає від запровадження податку з обороту, що призведе до зниження економічного зростання та звуження податкової бази і, врешті-решт, податкові надходження також знизяться.

Проведений у роботі аналіз свідчить про те, що Україні варто залишити ПДВ, а не замінити його іншим податком. Тим більше, що ефект від збору податку в Україні досить високий, навіть порівняно з країнами Євросоюзу. Якщо в Україні в 2011 р. надходження ПДВ становили 10% ВВП України, в

країнах ЄС це в середньому 7,1%. Разом з тим, потрібно докласти зусиль щодо поліпшення адміністрування ПДВ в трьох основних напрямках: зниження виграшу від зловживань, збільшення ймовірності того, що шахрайство буде викритим, та збільшення розміру покарання.

Одним із визначних факторів, що сприятиме зниженню ухилення від сплати податку є повне і вчасне відшкодування ПДВ. Також Міністерству доходів і зборів варто приділити значну увагу підвищенню кваліфікації своїх працівників та збільшенню їх заробітної плати, що поліпшить їх здатність попереджувати зловживання та знизить стимули до корупції. Окремим напрямом збільшення ймовірності того, що шахрайство буде викритим, є якісний податковий аудит.

Використані джерела

1. Гармонізація податкового законодавства: українські реалії : [монографія] / [Білецька Г.М., Кармаліта М.В. Куц М.О. та ін.]. – К.: Алерта, 2012. – 222 с.
2. Податковий кодекс України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/page>.
3. Податок на додану вартість та прогнозування його надходжень до бюджету. Монографія / Ф.О.Ярошенко, Т.І.Єфіменко та ін. // – К.: НДФІ, 2004. – 344 с.
4. Прокопчук О.Т. Функціонування податку на додану вартість у сфері агропромислового виробництва : монографія / О.Т.Прокопчук, Л.Д.Тулуш // К.: ННЦ ІАЕ, 2011. – 280 с.
5. Державна казначейська служба України [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>
6. Інститут економічних досліджень та політичних консультацій [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ier.com.ua/>
7. Міністерство фінансів України. Офіційний веб-сайт [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.minfin.gov.ua/>

Анотація

У статті розглядаються можливі шляхи реформування системи непрямого оподаткування. Проведено порівняльний аналіз можливих альтернатив ПДВ.

Ключові слова: податки на споживання, податок на додану вартість, податок з обороту, загальний податок з продажу.

Аннотация

В статье рассматриваются возможные пути реформирования системы косвенного налогообложения. Проведен сравнительный анализ возможных альтернатив НДС.

Ключевые слова: налоги на потребление, налог на добавленную стоимость, налог с оборота, общий налог с продаж.

Summary

The paper discusses possible ways of reforming the system of indirect taxation. A comparative analysis of possible alternatives to VAT.

Keywords: consumption taxes, value added tax, sales tax, general sales tax.