

МОЖЛИВІСТЬ ПАРАЛЕЛЬНОГО ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКУ З ОБОРОТУ ТА ПДВ: УРОКИ ДЛЯ УКРАЇНИ

Забезпечення сталого розвитку держави, здійснення структурних реформ та, як наслідок, підвищення стандартів життя нерозривно пов'язані з проблемою раціонального перерозподілу ВВП і наповнення бюджету. Її успішне вирішення залежить, зокрема, від ефективного функціонування складової непрямих податків – універсальних акцизів, що формують значну частину надходжень як до бюджету України, так і багатьох країн світу.

Універсальний акциз – це непрямий податок, що встановлюється як надвишок до загального обороту реалізації товарів за єдиною чи кількома ставками [1].

У податковій практиці існують три основні форми універсальних акцизів:

податок з продажу (купівель) у сфері оптової або роздрібною торгівлі;

податок з обороту;

податок на додану вартість (ПДВ).

Кожний вид універсального акцизу з'являвся лише тоді, коли для цього виникали необхідні економічні та політичні передумови, першим універсальним акцизом був податок з обороту, потім запроваджено податок з продажу і, насамкінець, – ПДВ, який на сьогодні набув найширшого застосування [2, с. 6]. Проте існують країни з використанням і податку з продажу, і меншою мірою податку з обороту. Кожна форма має свої переваги і недоліки, які необхідно враховувати при прийнятті рішення щодо оподаткування споживання в тій чи іншій країні.

За останні роки в більшості країн світу система непрямого оподаткування

знавала змін. Так, дослідження, здійснене міжнародною консалтинговою компанією Ernst&Young, свідчить, що більш ніж 50% з досліджуваних 96 країн вносять зміни в національне податкове законодавство в частині універсального акцизу, принаймні, раз на рік, а більш ніж 20 країн – щонайменше двічі на рік [3, с. 10].

Однією з основних причин, що спричиняє зміни в законодавстві, є потреба у:

запобіганні ухиленням від сплати податку;

збільшенні податкових надходжень; зменшенні частки тіньової економіки.

З урахуванням існуючих міжнародних тенденцій в Україні довгий час триває дискусія щодо можливих напрямів реформування ПДВ, що викликано надмірною корумпованістю даного податку. До основних сценаріїв можна віднести:

удосконалення чинної форми ПДВ; кардинальне реформування із заміною однієї форми універсального акцизу на іншу;

одночасне поєднання декількох форм універсального акцизу.

Отже, вивчення міжнародного досвіду в контексті зміни чинної системи оподаткування споживання лише актуалізується.

В економічній науці є чимало праць, присвячених дослідженню особливостей адміністрування різних форм універсальних акцизів, а саме напрацювання таких учених: В.Л. Андрущенко,

О.Д. Василик, В.П. Вишневський, О.Д. Данілов, Ю.І. Іванов, Т.М. Паянок, А.В. Скрипник [4-9] та ін. Проте в переважній більшості досліджень цих науковців зроблено акцент на аналізі чинного в Україні ПДВ та вдосконаленні його адміністрування, і лише незначне коло вчених розглядає можливість заміни ПДВ іншим видом податку або паралельного введення податку з обороту чи податку з продажу. Зокрема, такий напрям можливого реформування досліджують Т.І. Єфименко, І.О. Луніна, А.М. Соколовська, Л.Г. Шморгун [10-13].

Більш детально альтернативні варіанти ПДВ та можливі наслідки від змін порядку його адміністрування розкрито зарубіжними науковцями, серед яких слід відзначити таких як: Рікардо Джучіга Роберт Кірхнер (аналіз доцільності впровадження в Україні іншого непрямиго податку, зокрема податку з продажу чи податку з обороту, замість існуючого ПДВ) [14]; Х. Зі Хауелл (дослідження альтернативних варіантів ПДВ та можливих наслідків від змін порядку адміністрування ПДВ, зниження/підвищення ставок та розширення/скорочення кола платників податків) [15]; Джон Л. Мікелл (альтернатива використання ПДВ на протипагу податку з продажу та податку з обороту) [16]; Е.В. Мітрусі, Джеймс М. Потерба, Деніел Р. Фінберг (систематизація основних витрат домогосподарств, у тому числі на споживання; пропозиція замінити прибуткові податки на податок з продажу, що, на їх думку, розподілить рівномірно рівень податкового тягара між платниками з різним рівнем доходу) [17] та ін.

Детальний аналіз напрацювань українських та зарубіжних учених свідчить про існування невизначеності у напрямі реформування ПДВ, а також про незначну кількість вітчизняних науково-практичних досліджень щодо можливос-

тей паралельного запровадження ПДВ та податку з обороту.

Метою статті є оцінка існуючих світових практик функціонування податку з обороту в контексті можливого паралельного використання з ПДВ у системі універсальних акцизів.

У податковій системі України ПДВ виконує головним чином фіскальну функцію та виступає основним джерелом надходжень до бюджету, оскільки є зручним податковим важелем, який дозволяє державі забезпечувати значну частину доходів державного бюджету за рахунок широкої та стабільної бази оподаткування.

Разом з тим ПДВ вважається одним із проблемних та складних в адмініструванні податків. Так, на сьогодні в Україні не вирішеною залишається проблема відшкодування ПДВ. Реалії сьогодення свідчать про те, що бюджетотворюючий ПДВ може перетворитися на бюджетовитратний [18]. Саме тому одним із напрямів вітчизняної податкової реформи є посилення боротьби зі схемами ухилення від сплати податків як юридичними, так і фізичними особами, зокрема вдосконалення адміністрування ПДВ [19, с. 93].

З урахуванням міжнародних тенденцій в Україні триває дискусія щодо доцільності впровадження універсального акцизу, відмінного від ПДВ (податку з обороту), у рамках створення гібридної системи універсальних акцизів. Причини цієї дискусії полягають у наявності значних проблем, пов'язаних з адмініструванням та відшкодуванням ПДВ, що призводить до зростання масштабів ухилення від сплати цього податку.

Виходячи з цього актуальним для вивчення стає адміністрування податку з обороту. У світовій практиці податок з обороту використовується як форма:

1) прибуткового оподаткування – у вигляді спрощеної системи оподаткування

ня для суб'єктів малого та середнього підприємництва (наприклад, Південно-Африканська Республіка, Вірменія, Білорусь, Хорватія, Україна та ін.);

2) універсального акцизу – у вигляді:

використання податку з обороту як такого (наприклад, Гаїті, Нідерландські Антильські острови, Північна Корея);

одночасного використання податку з обороту та ПДВ (наприклад, Аргентина, Киргизстан, розглядається можливість запровадження такої системи в Казахстані).

У межах даного дослідження інтерес становить податок з обороту, який позиціонується із системою універсальних акцизів.

Так, використання податку з обороту в чистому вигляді притаманне незначній кількості країн, однак доцільно навести їх характеристику з метою наочності порівняльного аналізу.

Яскравим прикладом держави, де запроваджено податок з обороту, є Кюрасао. Вона здобула незалежність від Нідерландів та має власне законодавство, у тому числі з оподаткування. Податок з обороту в цій країні має свої особливості адміністрування. Об'єктом оподаткування є постачання будь-яких товарів та послуг, а також імпорт товарів. Експорт при цьому звільнений від оподаткування.

Ставки податку становлять: 6% (основна), 7 та 9% додаткові. Стандартна ставка 6% застосовується до всіх поставок, до яких не застосовується знижена ставка. За ставкою 7% оподатковуються, наприклад, страхування та розміщення в готелях. А до товарів і послуг, які оподатковуються за ставкою 9%, можна віднести: алкогольні напої; безалкогольні напої за виключенням фруктових соків; послуги автосервісу; продаж автомобілів; рекреаційні екскурсії тощо [20]. У цілому не дозволяється відносити витрати до по-

даткового кредиту, за виключенням випадків імпорту окремих товарів чи сировини. Відповідно, відшкодування податку допускається, як правило, лише у випадках помилкових платежів чи скасованих операцій.

Таким чином, даний податок у Кюрасао є прикладом класичного податку з обороту, хоча з певними особливостями. Простежується і спрямованість економічного регулювання даного податку на менше податкове навантаження деяких важливих національних секторів економіки, таких як, наприклад, готельний бізнес.

Податок з обороту функціонує також і в Гаїті [21, с. 7]. Ставка податку становить 10% для компаній з оборотом, меншим за 31 250 дол. США на рік, а для малих платників з оборотом до 2 500 дол. США – 2% [22]. Цей податок у Гаїті має деякі спільні риси з ПДВ, зокрема в частині віднесення вхідного податку до кредиту. Податок з обороту в Гаїті посідає друге місце за надходженнями серед усіх податків.

Як відзначають експерти Міжнародного валютного фонду, на сьогоднішній день суб'єкти малого та середнього бізнесу в Гаїті несуть значний тягар сплати податку з обороту. Так, наприклад, даний податок на вхідні виробничі ресурси, зокрема сировину та напівфабрикати, значно дестимулює розвиток малих і середніх підприємств та наразі становить значне обмеження для їх діяльності [23].

Ще однією державою, де функціонує податок з обороту, є Північна Корея. Об'єктом оподаткування вказаного податку є продаж комерційних та промислових товарів, а також надання послуг у банківській і туристичній сферах. Ставка податку становить [24, с. 73]:

від 1,5 до 20% у комерційному секторі (12-60% для заборонених товарів);
2% у промисловому секторі;

2-4% у секторі послуг.

Отже, податок з обороту у вищенаведених країнах характеризується різноманіттям ставок і демонструє окреме ставлення держав до різних секторів економіки та видів діяльності у власному економічному регулюванні.

Проте, екстраполюючи використання податку з обороту у чистому вигляді на функціонування універсального акцизу в Україні, можна сказати, що така кардинальна заміна ПДВ не матиме об'єктивного економічного ефекту, хоча для точного висновку, звісно, потрібно виконати ґрунтовний економічний аналіз з використанням економіко-математичного моделювання. Разом з тим основною тезою на захист ПДВ є те, що він дозволяє створити систему, сумісну з європейськими країнами, у якій використовується принцип країни призначення, що є необхідною умовою вступу до ЄС.

З урахуванням цього у межах даного дослідження значний інтерес станов-

лять країни з гібридною системою універсальних акцизів, які характеризуються одночасним поєднанням ПДВ і податку з обороту.

Так, у своїй економічній політиці уряд Аргентини широко використовує методи державного регулювання, зокрема за рахунок використання податків на споживання. Найбільше поповнення державної скарбниці Аргентини здійснюється за рахунок збору податку на прибуток, ПДВ, а також податку з обороту – податку на внутрішню торгівлю. У табл. 1 наведено динаміку надходжень двох форм універсального акцизу, які адмініструються в Аргентині.

Як свідчать дані табл. 1, частка ПДВ у ВВП країни поступово збільшується. Також основна сума податкових надходжень, що сплачуються до бюджету країни, формується саме за рахунок ПДВ та податку з обороту – у 2014 р. це 35,4% від загальних податкових надходжень.

Таблиця 1

Динаміка надходжень існуючих форм універсального акцизу до бюджету Аргентини у 2010-2014 рр. та їх частка у ВВП і податкових надходженнях¹

Рік	ПДВ			Податок з обороту		
	надходження, млн аргентинських песо*	частка у ВВП, %	частка у податкових надходженнях, %	надходження, млн аргентинських песо*	частка у ВВП, %	частка у податкових надходженнях, %
2010	113 330	6,3	23,5	51 148	2,8	10,6
2011	149 547	6,5	23,4	70 527	3,1	11,0
2012	188 509	6,9	23,3	91 789	3,3	11,3
2013	243 612	7,3	23,4	132 124	4,0	12,7
2014	319 988	7,3	22,5	183 887	4,2	12,9

¹ Складено за джерелом [25, с. 110].

* Станом на 31.10.2016 р. 1 дол. США = 15,12 аргентинських песо.

Охарактеризуємо особливості вищенаведених форм універсального акцизу в Аргентині. Суб'єкт, об'єкт та база оподаткування в більшості країн світу (у тому числі в досліджуваних країнах та

Україні) є ідентичними, тому не акцентуватимемо на цьому уваги. Більш детально проаналізуємо ставки ПДВ та податку з обороту, а також зупинимось на аналізі особливостей їх адміністрування.

Основна ставка ПДВ в Аргентині становить 21%, при цьому у сфері надання таких послуг, як постачання води, газу, електроенергії та прав на телекомунікації, ПДВ становить 27%, а для специфічних видів діяльності, таких як, наприклад, продаж деяких сировинних товарів, надання медичних і санітарних послуг, перевезення пасажирів за маршрутами, довжина яких перевищує 100 км, – 10,5% [26, с. 15].

До внутрішніх податків в Аргентині належить податок з обороту. Як правило, ним оподатковується валовий дохід, отриманий від діяльності, що здійснюється в кожній юрисдикції країни. Ставки податку коливаються від 1 до 8% залежно від виду господарської діяльності (1-4% – промисловість; 3,5-5 – торгівля та послуги; 4,9-8% – посередництво). Платниками податку є особи, які займаються збутовою діяльністю на території Аргентини. Іноземні організації, що не мають постійного представництва у провінціях країни (крім м. Буенос-Айрес), під реєстрацію як платники податку з обороту не підпадають. Проте аргентинський уряд розглядає можливість включення нерезидентів до платників даного податку у всіх провінціях, використовуючи приклад м. Буенос-Айрес [27, с. 9].

Так, відповідно до постанови № 593/2014 у м. Буенос-Айрес податком з обороту оподатковується дохід, отриманий від розповсюдження фільмів, ігор, музики, відео та інших цифрових товарів через Інтернет за умови, що оплата за такі послуги перераховується на банківський рахунок нерезидента. При цьому фінансові установи, у яких нерезидент відкриває рахунок, виступають податковими агентами, що дає їм право утримувати даний податок та сплачувати його до бюджету провінції. Ставка податку з обороту при цьому становить 3%. Дана система оподаткування введена в дію з 01.11.2014 р. як пілотний проект з метою

встановлення її переваг та недоліків [28, с. 1].

В Аргентині одночасне використання ПДВ та податку з обороту є ефективним фіскальним інструментом, однак основним його недоліком полягає в тому, що ПДВ адмініструється на федеральному рівні, а податок з обороту – на місцевому. Це потребує чіткого розподілу повноважень між федеральною і регіональною владою у фінансовій сфері. Але сьогодні фіскальний федералізм у країні має низку проблем, що призводять до ухилення від сплати податків. Це лише підтверджує те, що введення гібридних форм універсального акцизу на різних рівнях влади потребує одночасно узгодженості національного законодавства в частині надання повноважень щодо встановлення ставок та об'єктів оподаткування.

На противагу досвіду Аргентини, яка має дану систему оподаткування універсальними акцизами починаючи з 1973 р., Киргизстан увів у дію паралельно з ПДВ податок з обороту (продажу) на початку 2009 р. При цьому два податки є загальнодержавними, хоча і податок з обороту розподіляється порівну (50/50%) між республіканським та місцевими бюджетами. Така законодавча ініціатива мала одночасні зміни в системі оподаткування, а саме:

знижено ставку ПДВ з 20 до 12%;

скасовано податок з роздрібною торгівлі (*retail sales tax*), дорожній податок (*road tax*) та збори до фондів з надзвичайних ситуацій (наприклад, хвороби, безробіття) (*emergency funds*).

У Податковому кодексі Киргизстану даний податок іменується податком з продажу, хоча має характер податку з обороту [29].

Так, ставка киргизського податку з обороту встановлюється залежно від того, чи є суб'єкт господарювання платником ПДВ (табл. 2).

Таблиця 2

*Градація ставок податку з обороту (продажу) у Киргизстані
для готівкових розрахунків¹*

Вид діяльності	Ставка податку	
	платник ПДВ	неплатник ПДВ
Комерційна (торговельна) діяльність	1 %	2 %
Інші види діяльності	2 %	3 %
Діяльність банків	2%	
Діяльність у сфері стільникового зв'язку	5 %	

¹ Складено за джерелом [30].

Слід зауважити, що незначне зменшення ставок податку з обороту, а саме на 0,5%, відбулося з 01.07.2016 р. Разом з тим для платників ПДВ, які оплачують товари/роботи/послуги в безготівковій формі, ставка податку з обороту на сьогодні становить 0%. Також було скасовано оподаткування податком з обороту (продажу) експорту товарів, робіт, послуг і їх реалізація поза територією Киргизстану. Рішення щодо зменшення ставок податку з обороту (продажу) було запропоновано в контексті рекомендацій Міжнародного валютного фонду щодо скасу-

вання податку з обороту (продажу) та підвищення ставки ПДВ на 3% (до 15%). Однак, зважаючи на значні надходження від даного податку, що вимірюються у млрд киргизьких сом (табл. 3), уряд країни вирішив поступово відмовлятися від податку з обороту, поетапно знижуючи його ставки. Дане рішення мотивувалося тим, що у країні немає реальних компенсаторів, які б змогли повною мірою покрити втрати від повного скасування податку. Але варто зауважити, що поки що підвищення ставки ПДВ не планується.

Таблиця 3

*Динаміка надходжень існуючих форм універсального акцизу до бюджету Киргизстану
у 2011-2015 рр. та їх частка у ВВП і податкових надходженнях¹*

Рік	ПДВ			Податок з обороту (продажу)		
	надходження, млн киргизьких сом*	частка у ВВП, %	частка у податкових надходженнях, %	надходження, млн киргизьких сом*	частка у ВВП, %	частка у податкових надходженнях, %
2011	20 353	7,1	38,4	4 128	1,4	7,8
2012	25 769	8,3	40,3	4 988	1,6	7,8
2013	30 083	8,6	41,3	6 494	1,9	8,9
2014	32 663	8,4	39,5	7 263	1,9	8,7
2015	33 220	7,5	39,2	7 508	1,6	8,9

¹ Складено за джерелом [31].

* Станом на 31.10.2016 р. 1 дол. США = 68,65 киргизьких сом.

Згідно з даними табл. 3 надходження з ПДВ мають значну частку у формуванні доходів бюджету, при цьому їх частка у податкових надходженнях за останні два роки поступово зменшувалася, тоді

як сума податку з обороту перебувала майже на одному рівні. Це свідчить про те, що запровадження додаткового податку з обороту дало свої результати в короткостроковій перспективі, однак у дов-

гостроковій почало викликати зростання податкового навантаження та незадоволення суб'єктів господарювання, що і

спричинило перегляд ставок податку. Вищенаведені факти узагальнено в табл. 4.

Таблиця 4

Порівняльна таблиця ПДВ і податку з обороту в Аргентині та Киргизстані

Показник		Аргентина		Киргизстан	
		ПДВ	податок з обороту	ПДВ	податок з обороту (з продажу)
Рік запровадження системи		1973		2009	
Ставки, %		10,5; 21; 27	108	12	1,5-3,5
Вплив статусу «платник ПДВ» на розмір ставки податку з обороту		–	Не має впливу	–	Має вплив
Рівень збору податків		федеральний	місцевий	республіканський	
Розподіл податків між різними адміністративними рівнями влади, %	федеральний (республіканський)	100	–	100	50
	місцевий	–	100	–	50

Отже, запроваджена система одночасного використання ПДВ і податку з обороту більш виправданою є у Киргизстані, оскільки в Аргентині при основній ставці ПДВ у 21% використання високої ставки податку з обороту у 8% значно збільшує податковий тиск на суб'єктів господарювання. Тоді як у Киргизстані із запровадженням податку з обороту (продажу) в розмірі до 3,5% ставку ПДВ було зменшено на 8 в.п. – до 12%. На підтвердження цього також слід зауважити, що у 2009 р. (у рік імплементації гібридної системи універсальних акцизів) сума киргизького ПДВ в загальному обсязі податкових надходжень зменшилася в результаті не лише зниження його ставки, але і зниження імпорту товарів. Так, надходження від ПДВ на ввезену продукцію скоротилися на 31,4%. Надходження від ПДВ на вироблені всередині країни товари і послуги збільшилися на 27,5%, але їх частка в загальному обсязі податкових доходів залишається низькою (12,7%). У цілому надходження від ПДВ знизилися на 18,6%. А ось надходження від податку з продажу забезпечили най-

більший внесок у загальний приріст податкових доходів (на 6,7%) [32, с. 12].

Також на підтвердження ефективності використання податку з обороту в Киргизстані є зменшення податкового навантаження з 24,1% у 2008 р. до 23,4% у 2010 р. Проте починаючи з 2011 р. і по сьогодні податкове навантаження почало зростати і становить близько 30%.

Виходячи з цього можна стверджувати, що запровадження одночасно з ПДВ податку з обороту може бути виправданим лише в короткостроковій перспективі та з низькими ставками податку з обороту.

Ураховуючи досвід Киргизстану, його економічний партнер Казахстан також почав розглядати можливість запровадження податку з обороту (продажу). На противагу Киргизстану, влада Казахстану пропонує з 1 січня 2017 р. повністю замінити ПДВ (1%) та податок на прибуток підприємств (20%) податком з обороту та роздрібним податком. При цьому роздрібний податок матиме градацію, прив'язану до форми торгівлі (готівкова, безготівкова та інтернет-торгівля),

що дозволить знизити податкове навантаження на підприємства галузі з нинішніх 15 до 12% при роботі з готівкою і до 5% – при торгівлі через онлайн-магазини. У разі схвалення даних змін для роздрібно-ї торгівлі не буде кількох податкових режимів, буде тільки один роздрібний режим і три види ставок: 12% – для готівкових розрахунків, 7% – при оплаті картою і 5% – коли оплата здійснюється через онлайн-магазин. Що стосується податку з обороту, то він використовуватиметься в інших секторах економіки за ставкою 5% [33]. Однак сьогодні дана ініціатива поки розглядається експертами різного рівня з метою прорахунку всіх можливих «за» та «проти».

У контексті існування світової практики паралельного використання ПДВ та податку з обороту в Україні дане питання порушувалося щонайменше двічі. У 2005 р. Кабінет Міністрів України розглядав три різні ставки податку з обороту для виробництв із різним рівнем переробки продукції: 3% – для «чорних» заготовок, 5% – для продукції з одним переділом і 7% – для кінцевої стадії. Звісно, що за останні роки структура економіки зазнала кардинальних змін, тому в такому вигляді застосовувати ставки у вітчизняних реаліях без економічного обґрунтування недоцільно. У 2013 р. у розробленому Міністерством доходів і зборів України законопроекті пропонувалося знизити ставку ПДВ з 1 січня 2014 р. з 17 до 9% й одночасно скасувати пільги з цього податку, а також ввести як компенсатор податок з обороту зі ставками 1 та 2%. Передбачалося, що від запровадження цих норм відбудеться збільшення надходжень до бюджету приблизно на 22 млрд грн. Однак дана ініціатива не знайшла свого практичного запровадження, оскільки її реалізація була відкладена, а нове керівництво країни почало переслідувати зовсім інші цілі

щодо реформування податкової системи країни.

На підставі вищезазначеного можна констатувати, що гібридна система універсальних акцизів має право на існування. Підтвердженням цього є світова практика, а також вітчизняні ініціативи. Однак слід ураховувати можливий розмір податку з обороту, адже на прикладі будь-якого товару можна сказати, що швидше за все він пройде великооптового дистриб'ютора, дрібнооптового посередника і роздріб. Якщо нараховувати податок за ставкою, наприклад, 5% на кожному з трьох етапів проходження товару, то при 50% націнки в роздрібній ціні вже буде 10% податку з обороту. Різниця між законодавчо встановленою ставкою (5%) і тією, яка фактично склалася (10%), і буде являти собою «каскадний ефект» або «податок на податок». Ефект посилюватиметься в міру зниження розміру націнки або при подовженні ланцюжка переробки і поставки. Наприклад, якщо до трьох ланок додати ще постачальника сировини і переробника, то при тій самій націнці отримаємо вже 12% податку в роздрібній ціні.

Таким чином, розмір ставки податку з обороту має велике значення не тільки з позиції фіскальної, але й економічної. Чим менше ставка податку, тим менше негативні ефекти його функціонування. Тут потрібно врахувати український досвід функціонування єдиного податку, інноваційного збору та дорожнього збору¹. Усім цим фіскальним інструментам був притаманний характер податку з обороту, але при мінімальній ставці (від 0,5 до 4% від обороту) кумулятивного ефекту не спостерігалось.

¹ Причиною ліквідації інноваційного збору та збору на ремонт доріг (дорожній збір) була не їх кумулятивна неефективність, а нецільове та непрозоре використання зібраних коштів на інноваційну діяльність і ремонт автодоріг.

Складніше порахувати ефект на рентабельність підприємств. Прибутковість їх бізнесу прямо залежатиме від того, чи зможуть вони включити всю суму податку, яка накопичилася, в ціну реалізації. Зробити це не завжди можливо. Споживачі можуть просто відмовитися купувати товар або послугу за підвищеною ціною, і підприємець буде покривати збільшений податок уже зі свого прибутку. При цьому споживач не просто відмовляється від звичного товару, він вибирає інший товар, який його влаштує за ціною та споживчими якостями.

Тому в разі необхідності прийняття політичного рішення щодо запровадження податку з обороту його оптимальна ставка становитиме від 1 до 3% за умови зменшення ставки ПДВ до економічно виправданого розміру. Саме визначення ефективної ставки ПДВ за умови паралельного використання податку з обороту може бути наступним етапом у дослідженні з даної проблематики.

Висновки. Податкова система є основною складовою загальної системи економічних відносин і потужним регулятором економічних процесів. Саме тому відбуваються постійні зміни в адмініструванні податків та зборів. Одним із таких напрямів є введення податку з широкою базою оподаткування, який би сплачувався незалежно від результатів фінансово-господарської діяльності. До таких податків належить податок з обороту, який є простим в адмініструванні.

Теорія та практика показали, що одночасне застосування ПДВ та податку з обороту можливе та є виправданим при:

- високому рівні тіньової економіки;
- низькій якості й ефективності державних інститутів;
- дефіциті бюджету;
- значному втручанні держави в економіку країни;
- боротьбі з незаконним відшкодуванням ПДВ;

закритті внутрішнього ринку;
незначних обсягах зовнішньоекономічної діяльності;

невисоких темпах зростання основних макроекономічних показників.

Саме податок з обороту може певною мірою позитивно вплинути на перебіг вищевказаних економічних процесів.

У даному контексті, а також у разі необхідності прийняття політичного рішення щодо паралельного впровадження податку з обороту разом з ПДВ у вітчизняних реаліях визначено можливі кроки реалізації даної ініціативи:

зниження ставки ПДВ до економічно виправданого рівня з урахуванням міжнародних тенденцій;

запровадження податку з обороту на рівні 1-3% із диференціацією на основі таких чинників, як рівень рентабельності кожної галузі або виду господарської діяльності суб'єкта господарювання, зовнішньоекономічної діяльності та торговельного балансу, надання окремих пільг для соціально-економічного розвитку тощо;

використання гібридної системи універсальних акцизів у короткостроковому періоді (до 3-4 років) у складі антикризових заходів;

запровадження обох податків на державному рівні.

Отже, нагальна потреба у спрощенні адміністрування ПДВ та збільшенні податкових надходжень до бюджету обумовлює необхідність подальшого дослідження можливостей застосування в Україні окремих елементів системи універсальних акцизів, відмінних від ПДВ, з урахуванням специфіки вітчизняної податкової системи.

Література

1. Економічна енциклопедія [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://slovopedia.org.ua/38/53411/385070.html>.

2. Науменко М.А. Універсальні акцизи на сучасному етапі економічного розвитку: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.04.01 / М.А. Науменко / Нац. акад. держ. податк. служби України. – Ірпінь, 2006. – 19 с.
3. Indirect tax in 2014. A review of global indirect tax developments and issues / Ernst & Young. [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-PDF-Indirect-tax-2014/\\$FILE/EY-Indirect_Tax_2014.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/EY-PDF-Indirect-tax-2014/$FILE/EY-Indirect_Tax_2014.pdf).
4. Андрущенко В.Л. Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів: монографія / В.Л. Андрущенко. – Львів: Каменяр, 2000. – 303 с.
5. Василик О.Д. Удосконалення податкової системи України / О.Д. Василик, К.В. Павлюк // Фінанси України. – 1997. – № 10. – С. 37-42.
6. Налогообложение: теории, проблемы, решения / В.П. Вишнеvский, А.С. Веткин, Е.Н. Вишневская и др.; под общ. ред. В.П. Вишнеvского. – Донецк: ДонНТУ, ИЭП НАН Украины, 2006. – 504 с.
7. Данілов О.Д. ПДВ: проблема оптимізації адміністрування / О.Д. Данілов // Вісник податкової служби України. – 2009. – №12. – С. 45-48.
8. Уклонение от уплаты налогов. Проблемы и решения: монография / под ред. И.А. Майбурова, А.П. Киреенко, Ю.Б. Иванова. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2013. – 383 с.
9. Скрипник А.В. Фіскальна ефективність та можливі шляхи реформування ПДВ в Україні / А.В. Скрипник, Т.М. Паянок // Економіка України. – 2008. – № 4. – С. 29-42.
10. Єфіменко Т.І. ПДВ як «гидке каченя» податкової системи / Т.І. Єфіменко // Урядовий кур'єр. – 2004. – № 81. – С. 7.
11. Луніна І.О. Ефективність оподаткування споживання в Україні / І.О. Луніна, Н.Б. Фролова // Фінанси України. – 2007. – № 1. – С. 17-27.
12. Соколовська А.М. До стратегії реформування податкової системи України / А.М. Соколовська // Дзеркало тижня. – 2006. – № 13. – С. 1-4.
13. Шморгун Л.Г. Податки з обороту і на додану вартість: порівняльні характеристики в контексті практичного застосування / Л.Г. Шморгун // Проблеми інноваційно-інвестиційного розвитку. – 2011. – № 2. – С. 233-244.
14. Джуччі Р. ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок ліпше? / Р. Джуччі, Р. Кірхнер, О. Бетлій; Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. – К., 2013. – 16 с.
15. Howell H. Zee (2002), Tax Policy Handbook / International Monetary Fund. – 183 p.
16. Mikesell John L. Misconceptions about Value-Added and Retail Sales Taxes: Are They Barriers to Sensible Tax Policy? / John L. Mikesell // Public Budgeting & Finance. – 2014. – Vol. 34. – P. 1-23.
17. Feenberg Daniel R. Distributional effects of adopting a national retail sales tax / Daniel R. Feenberg, Andrew W. Mitrusi and James M. Poterba // Tax Policy and the Economy. – 1997. – Vol. 11. – P. 49-89.
18. Агафонова Н. Корисний міжнародний досвід для України у сфері адміністрування податків [Електронний ресурс] / Н. Агафонова. – Режим доступу: <http://klichko.org/news/publications/?id=21967>.
19. Стадник М.В. Можливість застосування реверсивного механізму сплати ПДВ в Україні / М.В. Стадник // Економіка промисловості. – 2015. – № 4 (72). – С. 93-104.
20. Curaçao – Amendment of VAT rates planned (2013) News IBFD [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ibfd.org>.
21. Doing Business. Paying Taxes in Haiti / The World Bank [Електронний ре-

ресурс]. – Режим доступу: <http://www.doing-business.org/data/exploreeconomies/haiti/paying-taxes/>.

22. Overview of the Tax Systems of Selected Countries in Latin America and the Caribbean / USAID [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pdf.usaid.gov/pdf_docs/PA00K21G.pdf.

23. IMF Country Report № 13/91/ International Monetary Fund [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.imf.org/external/pubs/ft/scr/2013/cr1391.pdf>.

24. Business in Korea North for Everyone: Practical Information and Contacts for Success. – 287 p.

25. Revenue Statistics in Latin America and the Caribbean 2016 / OECD [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.keepeek.com/Digital-Asset-Management/oecd/taxation/revenue-statistics-in-latin-america-and-the-caribbean-2016_rev_lat_car-2016-en-fi#page110.

26. Taxation and Investment in Argentina 2015 / Deloitte [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/global/Documents/Tax/dttl-tax-argentinaguide-2015.pdf>.

27. Світова практика використання гібридних форм універсального акцизу: наук.-аналіг. доп. / Д.М. Серебрянський, О.В. Соколовська, М.В. Стадник. – Ірпінь: НДІ фінансового права, 2015. – 56 с.

28. The City of Buenos Aires imposes two turnover tax withholding systems on nonresidents / Ernst & Young [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ey.com/GL/en/Services/Tax/International-Tax/Alert--The-City-of-Buenos-Aires-imposes-two-turnover-tax-withholding-systems-on-nonresidents>.

29. Податковий кодекс Киргизстану: від 17.10.2008 р. № 230 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sti.gov.kg/stsdocuments/NK30.10.12.pdf>

30. Офіційний сайт Державної податкової служби Киргизької Республіки [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sti.gov.kg/>.

31. Центральне казначейство Міністерства фінансів Киргизької Республіки / Виконання бюджету [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kazna.gov.kg/index.php/ispolnenie-byudzheta/otchety-ob-ispolnenii-byudzheta>.

32. Отчет Национального банка Киргизской Республики за 2009 год [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.nbkr.kg/DOC/30042010/000000000005200.pdf>.

33. Воротной И. Розничный налог оптом? [Электронный ресурс] / И. Воротной. – Режим доступа: <http://atameken.info/articles/Roznichnyu-nalog-optom%23node>.

Надійшла до редакції 21.10.2016 р.