

МАКРОФІНАНСОВІ ЧИННИКИ ВИКОРИСТАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В ПОДАТКОВІЙ ПОЛІТИЦІ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ

Микола Лесько,
здобувач кафедри
фінансів
підприємств
ДВНЗ «Київський
національний
економічний
університет імені
Вадима Гетьмана»

МАКРОЕКОНОМІКА

Історія функціонування податку на додану вартість в Україні, яка фактично, розпочалася з 1 жовтня 1997 року, є складною та неоднозначною. Незважаючи на те, що, як під час впровадження ПДВ, так і в процесі його подальших трансформацій, використовувався закордонний досвід побудови податкових систем (в т. ч. – Європейського союзу), досягти гармонізації податкових відносин не вдалося. А сам податок на додану вартість, незважаючи на постійні зміни в законодавстві та оптимізацію системи його адміністрування, зазнає постійної критики як з боку держави, так і з боку платників. Навіть прийняття Податкового кодексу України, що, здавалося б, на тривалий час повинно зняти гостроту існуючих проблем у оподаткуванні, незважаючи на свою реальну значимість, визначило необхідність подальшого реформування податку на додану вартість в Україні.

В цілому, протягом усього періоду свого функціонування податок на додану вартість розглядався переважно з позиції фіскальних інтересів держави. Його висока питома вага у сукупних доходах бюджету, порівняна легкість адміністрування перетворили ПДВ чи не на основний фіскальний інструмент держави. Поряд з цим, регуляторні можливості непрямих податків, в тому числі – ПДВ, були певним чином дотичні до функції бюджетоутворення. Подібні диспропорції призвели до того, що податок на додану вартість почав розглядатися частиною як деструктивний елемент податкової системи України, і все частіше почали з'являтися пропозиції щодо його заміни іншим універсальним акцизом.

У витоків сучасної теорії оподаткування стояли відомі зарубіжні вчені – А. Бернс, Дж. Кейна, Н. Калдор, Дж. Мілль, Дж. Мід, У. Петті, Д. Рікардо, А. Сміта, Г. Стайна. Вітчизняна фінансова наука теж має значні надбання в галузі оподаткування. Так, ці питання розроблялися в працях М. Азарова, О. Амоші, О. Василика, О. Данілова, Ю. Іванова, А. Крисоватого, С.Львовичкіна, В. Мартиненка, В. Мельника, В. Опа-

ріна, Г. П'ятаченка, Д. Паламарчука, Т. Семенко, В. Федосова та ін.. В свою чергу, А. Бочаров, М. Білик, І. Бланк, Ю. Брігхем, Л. Буряк, В. Ковальов М. Міллер, Ф. Модільяні, О.Островська, А. Поддєрьогін, Н. Самсонова, В. Суторміна акцентували дослідження на питаннях впливу оподаткування на підприємницьку діяльність.

Втім, абсолютна більшість вказаних робіт вітчизняних дослідників передувала прийняттю Податкового кодексу України, який суттєвим чином змінив структуру вітчизняної податкової системи. Відповідно, зараз виникла потреба у актуалізації існуючих досліджень у сфері оподаткування з врахуванням реформування законодавчої бази, в тому числі, в контексті аналізу впливу макрофінансових факторів на функціонування ПДВ.

Таким чином, мета статті – детермінація впливу факторів макрорівня на використання податку на додану вартість у вітчизняній податковій системі на сучасному етапі.

Об'єктивно, функціонування будь-якого податку необхідно розглядати в контексті фінансової політики держави, її головних інструментів, цілей та

завдань. Насамперед, підкреслимо, що питання про необхідність та форми державного втручання в економіку активно дискутується в наукових колах цих часів кейнсіанства [1], представники якого відстоювали позиції щодо доцільності використання дискреційного податкового регулювання для впливу на реальний обсяг виробництва і зайнятості, контролю над інфляцією та прискоренням економічного зростання. Проте, як зазначає ряд дослідників, в економічній науці репрезентовані й інші погляди на цю проблему, зокрема, концепція монетаризму Дж. Фрідмана, яка базується на обмеженні державного втручання в економіку та автоматичному саморегулюванні економічних процесів [2]. Втім, слід об'єктивно визнати, що основним об'єктом дослідження у цьому напрямку є визначення оптимальних масштабів державного втручання, а періодичні економічні кризи тільки посилюють аргументацію тих фахівців, які доводять про необхідність більш активної регуляторної політики держави.

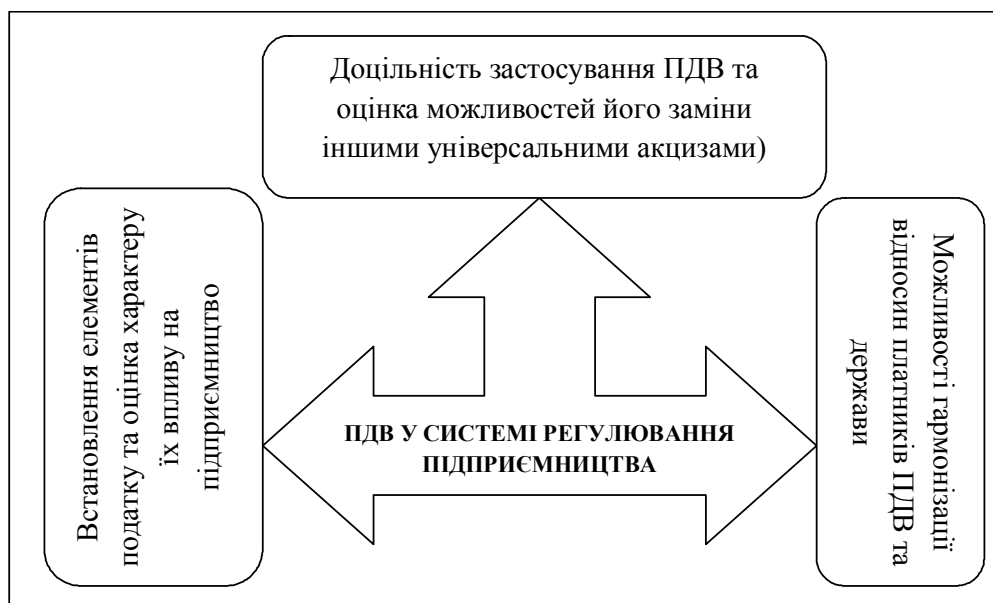
Абсолютно невизначеними є проблеми і у сфері використання податку на додану вартість як складового елементу податкової системи в країні. На наш погляд, ця неоднозначність дає можливість говорити існування своєрідної «тріади проблем ПДВ», які відображають загальну складність та непевність фінансової політики держави (Рис. 1).

На наш погляд, аналізуючи питання про роль податків взагалі, та податку на додану вартість - зокрема, доцільно зважати на теорію суспільного добробуту В. Паретто. В найбільш загальному підході, ця теорія базується на наступному положенні - критерій добробуту свідчить, що оптимальним є такий стан економіки, коли неможливе покращення становища одних членів суспільства без погіршення становища інших [3].

Екстраполюючи подібний підхід на рівень «держава – платники податків», можна стверджувати:

— у контексті виділеної рівноваги сплачені економічним агентом податки повинні компенсуватися для нього відповідною кількістю суспільних благ, які він отримує за рахунок існування держави. Відповідно, збільшення надходжень до державного бюджету податку на додану вартість необхідно оцінювати також з точки зору ефективності виконання державою своїх функцій;

— якщо економічний агент не отримує очікуваних від держави суспільних благ, він сприймає це як сигнал для скорочення своїх податкових платежів або уникнення їх взагалі. Відповідно, якщо збільшується рівень податкового боргу за ПДВ або кількість штрафних санкцій з цього податку – це негативно характеризує рівень довіри платників як до існуючого механізму стягнення ПДВ, так і до ефективності ви-



Джерело: систематизовано автором

Рис. 1. Проблемні аспекти функціонування ПДВ у політиці регулювання підприємництва

користання централізованих фондів державою;

— в контексті аналізу проблеми через призму податку на додану вартість ситуацію ускладнює невідповідність статусу конкретного платника цього податку (в нашому випадку, підприємства) та носіїв податків (споживачі товарів та послуг).

Необхідно розглянути інші погляди на сутність податкового регулювання в контексті його інструментів. Так, вітчизняний науковець Р. Жарко під податковою політикою пропонує розуміти комплекс дій державних органів, спрямованих на зміну параметрів податкової системи та податкового механізму з метою досягнення певних соціальних та економічних цілей [4]. Таке визначення, на наш погляд, вигідно відрізняється від проаналізованих вище різноманітністю виділених підходів до інструментів, які держава може використовувати у податковому регулюванні.

Уточнимо, що Р. Жарко будь-які дії, що змінюють параметри податкової системи, визначає як прояв податкового регулювання. Вважаємо, що акцент на «певних соціальних та економічних цілях» так само уможливорює врахування більшості аспектів цілеутворення, які можуть виникнути під час реалізації податкової політики держави. Варто зауважити, що проблема встановлення цілей податкової політики (або фінансової політики взагалі) є однією із найскладніших в теорії та практиці фінансової науки.

Аналогічно до Р. Жарко розглядає це питання Ю. Іванов, зазначаючи: «Податкове регулювання – активний та цілеспрямований вплив держави на учасників економічних відносин за допомогою засобів та інструментів податкової політики для досягнення бажаних соціально-економічних результатів» [5, с. 36-38]. Своєрідно формулює поняття та цілі податкової політики В. Мартиненко, стверджуючи, що вона спрямована на встановлення оптимального рівня податкового тиску залежно від поставлених у цей момент макроекономічних завдань [6].

Відомі вітчизняні науковці С. Львовичкін, В. Опарін та В. Федосов пропонують таке визначення податкової політики: «Діяльність держави у сфері

оподаткування – встановлення видів і співвідношення податків, визначення платників і підходів до них (уніфікований чи диференційований), встановлення ставок оподаткування, надання податкових пільг тощо» [7, с. 36].

Отже, підсумовуючи аналіз цього питання, зазначимо, що вітчизняні вчені визнають, що обмежити перелік заходів держави у сфері оподаткування фактично неможливо. На наш погляд, чітко детермінувати інструменти податкової політики навіть недоречно, адже динамічність сучасної глобальної економіки зумовлює появу все нових та нових викликів, зокрема й у сфері оподаткування, відповіддю на які можуть бути не зовсім стандартні дії з боку держави. Крім цього, податкова політика є невід'ємною частиною фіскально-бюджетної політики та взаємопов'язана з грошово-кредитною політикою. Тому кожен з її інструментів, фактично, є лише одним із цілої сукупності фінансових заходів, які потенційно може використовувати держава для впливу на економічні процеси.

У деяких працях вплив податків на діяльність платників (зокрема платників податку на додану вартість) поділяють на прямий (як вплив усієї сукупності податків та зборів) та опосередкований (через податкові пільги та «авансову» сплату податків) [8, с. 45]. На наш погляд, певна незавершеність згаданої позиції полягає в тому, що залишається незрозумілим, як вплив усієї сукупності податків відрізняється від впливу, наприклад, податкових пільг, хоча досить цікавою є думка про те, що податкова політика держави відображає спрямованість і ступінь державного втручання в економіку.

Досить ґрунтовно питання фінансової політики держави розглядає група вітчизняних науковців на чолі з А. Даниленком, які виокремлюють три складники сфери регулювання фінансової політики:

- на рівні держави;
- на рівні регіонів;
- на рівні підприємств та домогосподарств [9, с. 22-23].

На наш погляд, місце податку на додану вартість у системі стимулювання підприємництва необхідно розглядати як в площині макрорівня, так і на макрорівні. Чинники макрорівня

характеризують економічне середовище, в якому функціонують суб'єкти підприємництва, чинники макрорівня – насамперед, пропорції розподілу фінансових ресурсів підприємств, їх здатність в результаті таких процесів реалізувати мету своєї діяльності. Проте, всі виділені групи факторів є взаємопов'язаними і відділяти їх вплив у механізмах стимулювання підприємництва не варто.

В загальному, сукупність виділених факторів можна зобразити так (Рис. 2).

Отже, узагальнюючи, можна стверджувати, що використання податку на додану вартість у державній політиці розвитку підприємництва є суперечливим та неоднозначним, що, на наш погляд, пов'язано з впливом наступних чинників:

- по-перше, об'єктивною конфліктністю податкової політики взагалі та абсолютної більшості заходів у сфері оподаткування;
- неможливістю фактично гармонізувати цілі податкової політики держави та цілі фінансової політики підприємства;
- нездатністю розв'язати усі наявні конфлікти, навіть використовуючи особливі режими оподаткування ПДВ,

що потенційно може призвести до появи нових конфліктів;

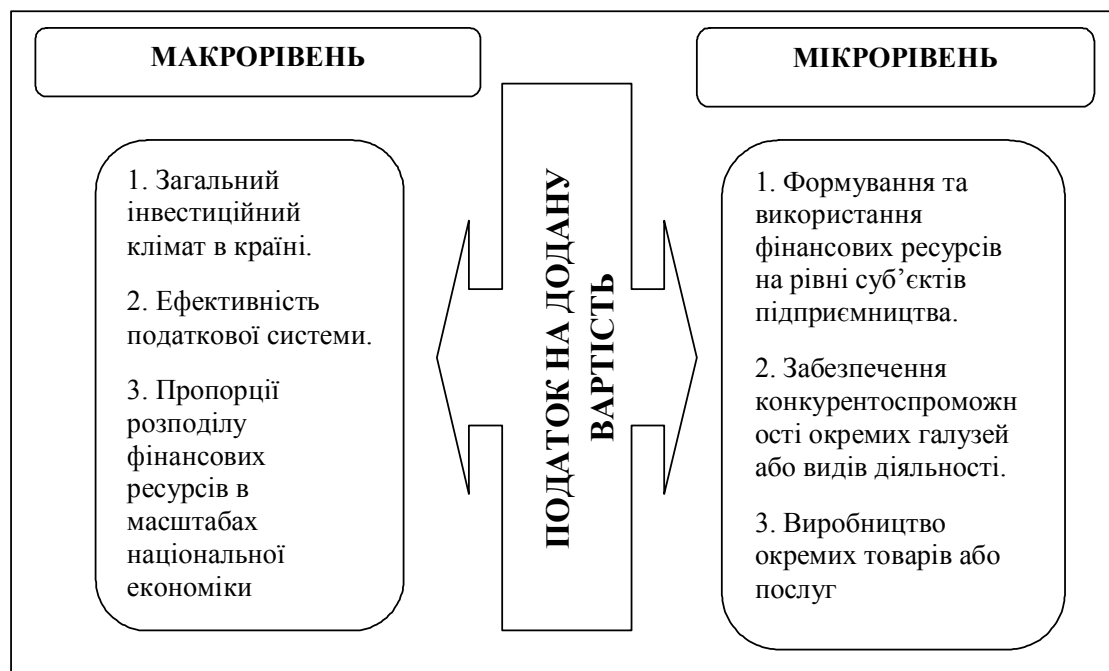
- як позитивним, так і негативним впливом на різні групи платників зміною будь-якого елементу податку.

На наш погляд, в розрізі аналізу впливу ПДВ на підприємництво, вказані висновки можна трансформувати у наступні положення:

- будь-які рішення держави, що стосуються елементів податку на додану вартість та їх зміни є наперед невизначеним як з погляду отриманого ефекту, так і з погляду підприємців;

- вплив функціонування податку на додану вартість на підприємницьку діяльність є неоднорідним, відповідно, негативний вплив на окремих економічних агентів є об'єктивно пов'язаним з позитивним впливом на інших суб'єктів.

Оцінюючи вплив факторів макрорівня на податок на додану вартість в Україні, більшість науковців, в першу чергу, розглядають динаміку надходження податку на додану вартість до Державного бюджету України. Адже саме обсяг акумульованого в бюджеті ПДВ характеризує частину вилучених державою фінансових ресурсів у суб'єктів підприємництва¹ (див. Табл. 1).



Джерело: розроблено автором

Рис. 2. Податок на додану вартість як складник політики стимулювання підприємництва

¹ В цьому контексті виходитимемо з місця суб'єктів підприємництва, як суб'єктів податкових відносин, що сплачують ПДВ до бюджету, безвідносно ролі кінцевих споживачів товарів та послуг які є платниками цього податку

Також, дані про обсяги ПДВ є первинними з погляду аналізу ефективності цього податку як фінансового інструменту держави на сучасному етапі, і відповідно, вони дають змогу акцентувати дослідження на питаннях, пов'язаних із встановленням оптимальних пропорцій між фіскальною та регулюючою функціями ПДВ в Україні.

В загальному необхідно виділити існування двох проміжних періодів зростання, які розділені кризовим 2009 роком, коли відбулося падіння більшості абсолютних та відносних показників. Зокрема, саме у 2009 році обсяги надходжень ПДВ до державного бюджету скоротилися на 7,5 млрд. грн., або на 8,12 %, тоді як протягом інших періодів було зафіксоване зростання. В той же час, привертає увагу надзвичайно висока волатильність надходжень ПДВ до Державного бюджету України – показник варіації складає 28,1 %, а середні темпи приросту (падіння) у 2007-2011 рр. складають майже 25 %. Абсолютне зростання надходжень ПДВ до бюджету у 2007-2011 рр. порівняно з початком періоду склало 70,7 млрд. грн., відносно – 2,2 раза.

З даних Табл. 1 можна зробити висновки про те, що саме податок на додану вартість є одним із найбільш чутливих до макроекономічних тенденцій інструментів фіскально-бюджетної політики на сучасному етапі. В той же час, неоднозначні оцінки можна висловити з приводу значної волатильності показників: з одного боку, це свідчить про невизначеність макроекономічної динаміки в Україні та суттєвий вплив «тіньового» сектору економіки, взагалі; з іншого, дуально характеризує як вітчиз-

няну систему адміністрування ПДВ так і рівень взаємовідносин між державою та платниками цього податку.

В той же час, не слід забувати, що протягом тривалого періоду часу цей податок залишається домінуючим як в структурі податкових доходів бюджету, так і в структурі доходів взагалі (див. Рис. 3).

В умовах зростання бюджетного дефіциту держава обрала, як домінуючий варіант його покриття, масові запозичення на внутрішньому та зовнішньому боргових ринках. Відповідно, протягом 1998-2010 рр. було сформовано значні зобов'язання держави за зовнішніми та внутрішніми запозичаннями, які чинитимуть надмірний борговий тиск як на економіку в цілому, так і на сектор державних фінансів. Наряду з державними запозиченнями на сучасному етапі податок на додану вартість перетворився на визначальний та, що особливо важливо, дієвий механізм задоволення фіскальних апетитів держави, а обсяги накопиченого боргу в умовах численних макроекономічних загроз змушуватимуть державу орієнтуватися саме на ці інструменти і в подальшому.

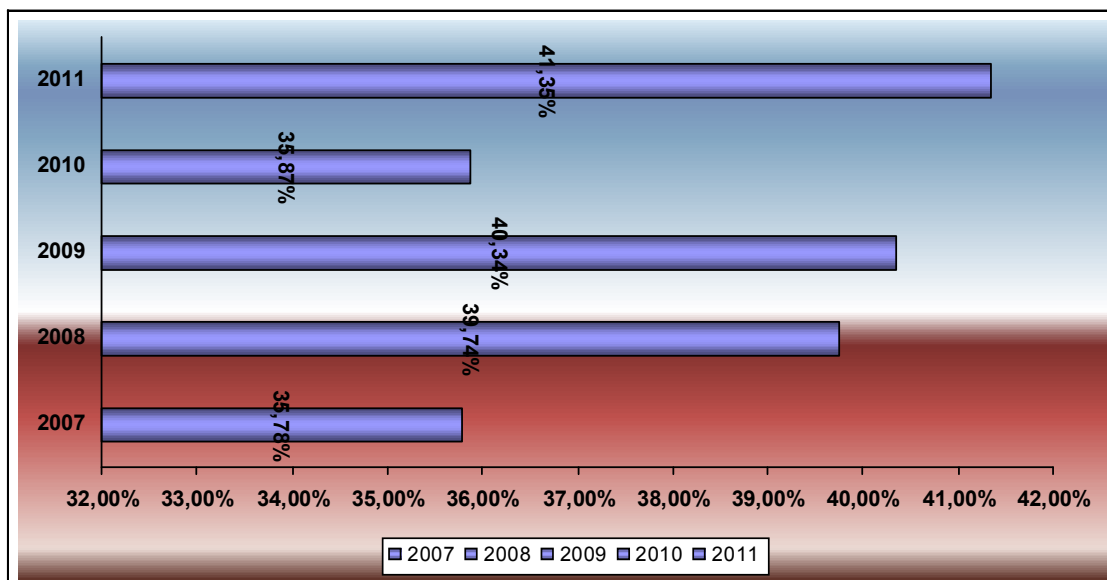
Не менш складним є питання про вплив податку на додану вартість на інфляційні процеси. Як показав аналіз, проведений у Розд. 1, саме значний вплив на ціни розглядається науковцями в якості одного із негативних факторів макrorівня у функціонуванні ПДВ. Втім, якщо оцінити рівень інфляції в країнах ОЕСР в розрізі ставки оподаткування податком на додану вартість, отримуємо наступні дані (Табл. 2).

Таблиця 1

Окремі показники надходження ПДВ до Державного бюджету України та їх динаміка протягом 2007-2011 рр.

Показники	РОКИ				
	2007	2008	2009	2010	2011
Загальна сума податку на додану вартість, що надійшла до Державного бюджету України, млн. грн.	59382,8	92082,6	84596,7	86315,9	130093,8
Абсолютна зміна порівняно з попереднім періодом, млн. грн.	+11885,8	+32699,8	-7485,9	+1719,2	+43777,9
Відносна зміна порівняно з попереднім періодом, %	25,02 %	55,06 %	-8,13%	2,03%	50,71%
Середні темпи приросту (падіння) порівняно з попереднім періодом	+24,94 %				
Стандартне відхилення, %	28,12 %				

Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України, Державного казначейства України, розрахунки автора



Джерело: складено автором за даними Міністерства фінансів України

Рис. 2. Частка ПДВ у доходній частині Державного бюджету України

Таблиця 2

Ставка оподаткування ПДВ та рівень інфляції в окремих країнах ОЕСР

Країна	Ставка ПДВ, %	Місце за рангом за рівнем ставки	Рівень інфляції 2000-2011 рр.
Австрія	20	9	2,0
Канада	7	21	2,1
Франція	20,6	8	1,9
Німеччина	15	16	1,7
Італія	19	10	2,3
Швейцарія	6,5	22	0,9
Люксембург	15	16	2,8
Фінляндія	22	5	1,9

Джерело: складено автором за даними ОЕСД

Як видно з Табл. 2, тезу про інфляційний тиск на економіку, що його здійснює податок на додану вартість можна, щонайменше, поставити під сумнів. Наприклад, якщо в Канаді рівень ставки ПДВ становить всього 7%, тоді як в Австрії – 20%, проте, середнє значення інфляції у 2000-2010 рр. для Австрії складає 2,0%, для Канади – 2,1%. Проте, зазначимо, що відсутність прямого зв'язку між рівнем ставки оподаткування ПДВ та інфляційними процесами не можна оцінити однозначно. Слід зважати на той факт, що мова йде, насамперед, про країни, зі стабільною ринковою економікою, де антиінфляційні заходи урядів є більш ефективними, тоді як для країн, що перебувають в процесі економічних трансформацій, нарощування інфляційних процесів є типовим явищем у певні періоди розвитку, відповідно, зв'язок «ПДВ – інфляція» є, можливо, більш симптоматичним.

Проте, в загальному, використання податку на додану вартість державою

супроводжується, як правило, цілим рядом інших факторів, які є більш значимими з точки зору інфляційних процесів порівняно з ПДВ. Цілий ряд емпіричних досліджень довели, що використання ПДВ може бути причиною одномоментного зростання цін, тоді як в середньо- та довгостроковій перспективі можна говорити про певну випадковість у реакції цін на ПДВ, більше того, вплив ПДВ на інфляційні процеси може залежати від структури індексу, який використовується для оцінки інфляції [2]. Саме з такої позиції ми виходитимемо в подальшому, аналізуючи роль податку на додану вартість у формуванні цін виробників товарів та послуг в Україні.

В підсумку зазначимо, що ПДВ використовують у більшості країн Європейського Співтовариства, у багатьох розвинутих країнах, наприклад, Японії, Канаді, Австралії тощо, за винятком США. Застосування ПДВ в Україні в першу чергу було обумовлено питаннями фіскальної доцільності та підтрим-

кою прагнення вступу до ЄС. Отже, ПДВ – один з найпоширеніших податків, що забезпечує суттєву частку податкових надходжень чи не в усіх країнах, де він використовується, тобто він є досить важливим на макроекономічному рівні з погляду загальнодержавних фіскальних інтересів. Проте, його функціонування в Україні в контексті фінансової політики є суперечливим та неоднозначним, особливо, в розрізі впливу на діяльність окремих підприємств.

Якщо аналізувати ідеологію використання податку на додану вартість на вітчизняних теренах, поряд іншими важливими перевагами (зокрема, фіскальною ефективністю, легкістю адміністрування і т.п.), доволі часто прихильники цього податку оперують його позитивним впливом на експортні операції, оскільки до них використовується нульова ставка оподаткування. Зауважимо, що зважаючи на експортноорієнтований напрям розвитку вітчизняної економіки протягом 2000-2011 рр., аналіз вказаного питання є вкрай важливим для України. Втім, слід відверто визнати, що на сучасному етапі розвитку ідеологія цінних переваг у міжнародній торгівлі фактично себе віджила, і країни намагаються максимально використовувати власні конкурентні переваги в іншій площині, насамперед, технологічній та науковій.

На наш погляд, виходячи з аналізу місця та ролі ПДВ у забезпеченні фіскальних імперативів держави в Україні на сучасному етапі, можна зробити кілька важливих висновків в контексті розвитку підприємництва:

— держава намагається максимально використати одні із головних переваг податку на додану вартість – фіскальну ефективність та відносну легкість адміністрування², що, зокрема, підтверджується виключним зростання частки ПДВ у структурі податкових доходів у кризовому 2009 році;

— враховуючи сучасний стан державних фінансів та високий борговий тиск на державні фінанси можна прогнозувати збереження тенденції до надвисокої ролі податку на додану вартість у доходах Державного бюджету України,

щонайменше, у середньостроковій перспективі;

— відповідно, в існуючій ситуації послаблення податкового навантаження в частині податку на додану вартість на підприємницьку діяльність можливе виключно в частині зменшення ставки оподаткування до 17 %, яке зафіксоване в Податковому кодексі України, а подальшого докорінного реформування або заміни ПДВ, наприклад, податком з обороту, є малопрогнозованим.

Отже, роль та місце податку на додану вартість у формуванні доходів держави визначають домінування факторів макrorівня у функціонуванні цього податку в Україні. Поточний та перспективний стан державних фінансів не дають можливості прогнозувати зміни фінансової політики держави, в т.ч. і стосовно ПДВ, що відповідно, вносить на перші місця завдання, які передбачають оптимізацію функціонування ПДВ в Україні.

ЛІТЕРАТУРА

1. Кейнс Д.М. Общая теория занятости, процента и денег [Текст]: Пер. с англ. / Д. М. Кейнс; ред. А. Г. Милейковский. - М.: Прогресс, 1978. - 494 с.
2. Налоги и налоговое право [Текст]. Учебное пособие / Под ред. А.В. Брызгалова. М. 1997. - 600 с.
3. Социалистические системы // Теоретическая социология. Антология. В 2-х Ч. (Составление, научная редакция, предисловие С. П. Баньковская), Т 1 — М.: Книжный Дом «Университет», 2002.
4. Жарко Р.П. Теоретико-методичні засади удосконалення податкового регулювання підприємницької діяльності. Автореф. дис. .. канд. екон. наук. - К., 2006. - 24 с.
5. Іванов Ю.Б. Функції податків та податкове регулювання // Формування ринкової економіки в Україні. - 2009.- № 19.- С. 36-43.
6. Мартиненко В.П. Податкова політика України та її вдосконалення з метою активізації інвестиційної діяльності [Текст] / В.П. Мартиненко // Формування ринкових відносин в Україні: зб. наук. праць. - 2008. - №2. - с. 46-51.

² Тут мова йде про легкість адміністрування з точки зору самої держави

7. Федосов В.М. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями [Текст]: монографія / В. М. Федосов, В. М. Опарін, С. В. Львовчкін. - К.: КНЕУ, 2002. - 387 с.

8. Проблеми розвитку корпоративного податкового менеджменту: монографія / Ю. Іванов, О. Тищенко, О.Грачов та ін.; За заг ред. І.е.н., проф.. Іванова Ю.Б. – Харків: вид. ХНЕУ.

9. Фіскально-бюджетна та грошово-кредитна політика в Україні: проблеми та шляхи посилення взаємозв'язку: монографія / [А. Даниленко, А. Гриценко, В. Зимовець та ін]; за ред. чл-кор. НАН України А.І. Даниленка; НАН України, Ін-т екон. та прогнозів. – К., 2010.

10. Brecher S.M., Moore D.W., Hoyle M.M., Trasker P.J.B. «The Economic Impact of the Introduction of VAT», Morristown, New Jersey: Financial Executives Research Foundation, 1982.