

МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ТЕРНОПІЛЬСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ЕКОНОМІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ

На правах рукопису

СИДОР Ірина Петрівна

УДК 336.22

**ПОДАТКИ НА СПОЖИВАННЯ В УКРАЇНІ:
ФІСКАЛЬНІ ЕФЕКТИ І ЦІНОВІ НАСЛІДКИ**

Спеціальність 08.04.01 – фінанси, грошовий обіг і кредит

Дисертація на здобуття наукового ступеня
кандидата економічних наук

Науковий керівник:

Юрій Сергій Ілліч

доктор економічних наук, професор,
заслужений діяч науки і техніки України

Тернопіль 2006

ЗМІСТ

| | |
|--|-----|
| Вступ | 3 |
| Розділ I. Концептуальні засади податків на споживання та цін в умовах ринкових перетворень | |
| 1.1 Природа податку і ціни, особливості їх взаємозв'язку | 10 |
| 1.2 Соціально-економічний зміст податків на споживання | 30 |
| 1.3 Цінові аспекти оподаткування процесів споживання | 47 |
| Висновки до розділу I | 62 |
| | |
| Розділ II. Сучасні фіскальні та цінові особливості оподаткування процесів споживання | |
| 2.1 Податок на додану вартість: фіск та елемент ціни | 65 |
| 2.2 Акцизний збір: механізм оподаткування та цінові параметри | 89 |
| 2.3 Податки на споживання як інструмент регулювання зовнішньоекономічної діяльності | 109 |
| Висновки до розділу II | 128 |
| | |
| Розділ III. Реформування податків на споживання: фіскальна достатність та оптимізація цінових наслідків | |
| 3.1 Світові моделі оподаткування споживання та можливості їх використання в Україні | 131 |
| 3.2 Фіскально-цінові вектори реформування податків на споживання | 146 |
| 3.3 Оптимізація трансформаційної моделі оподаткування споживання та її вплив на суспільний добробут | 164 |
| Висновки до розділу III | 176 |
| | |
| Висновки і пропозиції | 180 |
| Список використаної літератури | 187 |
| Додатки | |

ВСТУП

Актуальність теми. Оцінка ефективності податкової системи України в умовах її реформування і наближення до європейських стандартів зорієнтована, в першу чергу, на справляння тих податків, які запроваджені за роки незалежності в період ринкових трансформацій, а саме податків на споживання (податок на додану вартість, акцизний збір, мито). Механізми справляння податків на споживання, які запозичені в країнах ринкової орієнтації і накладені на українську реальність протягом більше чотирнадцяти років, постійно змінювались. При цьому зміни були обумовлені як об'єктивними причинами (економічна криза), так і суб'єктивними (лобіювання інтересів окремих політичних сил). Зміни податкового законодавства спричинили виникнення низки невідповідностей, різних схем ухилень від їх сплати, великих розмірів податкового відшкодування, а відтак і думку про недоцільність їх справляння та заміну іншими податками.

Податки на споживання, задовільняючи інтереси фіску, виконують і регулюючу функцію, зачіпаючи при цьому різні сторони діяльності суб'єктів господарювання, а саме: впливають на наявність обігових коштів, обсяг фінансових ресурсів, суму прибутку, яку можна отримати при певному рівні цін, що склалися на конкретному сегменті ринку. Податки на споживання, будучи елементом ринкової ціни, впливають на її рівень на стадії формування ціни і залежать від рівня цін на товари і послуги, встановлені під впливом ринкових факторів.

З огляду на вищезазначене, в умовах реформування податкової системи України актуальним науковим завданням, яке потребує дослідження, є узгодження фіскальної достатності податків на споживання та виявлення їх впливу на формування цін, що зумовлює структурні зрушення в економіці в цілому та здійснює безпосередній вплив на суспільний добробут населення через можливість широкого доступу до ринку споживчих товарів та послуг.

Теоретичні основи сучасних наукових підходів до побудови оптимальної системи оподаткування викладені в роботах відомих зарубіжних вчених-економістів: Ш. Бланкарта, С.І. Ілловайського, Д. Кейнса, І.М. Кулішера, В.А. Лебедева, П.В. Мікеладзе, І.Х. Озерова, Л.П. Окунєвої, В.М. Пушкарьової, П.

Самуельсона, А. Сміта, А.А. Соколова, Р. Стігліца, Д.Г. Черніка, К. Шоупа, Т.Ф. Юткіної, І.І. Янжула та інших.

Проблемам реформування податкової системи в умовах ринкової трансформації економіки України, теоретичним та практичним аспектам впливу податків, зокрема податків на споживання, на формування доходів бюджету, оптимізації системи оподаткування з позиції фіскальної достатності та економічної ефективності присвятили наукові дослідження такі відомі вітчизняні економісти як: В.Л. Андрущенко, В.В. Буряковський, О.Д. Василик, О.Д. Данілов, В.С. Загорський, Н.І. Костіна, А.І. Крисоватий, М.П. Кучерявенко, І.О. Луніна, І.О. Лютий, П.В. Мельник, В.М. Опарін, К.В. Павлюк, А.М. Поддєрьогін, А.М. Соколовська, В.М. Суторміна, В.М. Федосов, С.І. Юрій.

Проте, податки на споживання, виконуючи фіскальну функцію, торкаються інтересів платників й усіх членів суспільства через процес їх „вмонтування” в ціну товару. І якщо механізму справляння податків на споживання приділена значна увага у фінансових дослідженнях, то їх роль в процесі ціноутворення та вплив на суспільний добробут, виходячи з вітчизняного законодавства - це проблема, яка потребує дослідження. Вищезазначене обумовило вибір теми дисертації, мету і завдання, предмет і об’єкт дослідження.

Зв’язок роботи з науковими програмами, планами, темами. Дисертаційне дослідження є складовою частиною науково-дослідних робіт Тернопільського державного економічного університету, що виконувалася колективом кафедри фінансів „Удосконалення фінансових відносин в умовах становлення економіки ринкового типу” (номер державної реєстрації 0101U002355) та планової комплексної теми, що виконується кафедрою фінансів „Фінансова політика в стратегії соціально-економічного розвитку України” (номер державної реєстрації 0105U000861), у межах якої запропоновано концепцію реформування податків на споживання та їх вплив на процеси ринкового ціноутворення з метою оптимізації фіскальної достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості.

Мета і задачі дослідження. Метою дисертаційного дослідження є обґрунтування теоретичних та методологічних аспектів взаємозв’язку податків на

споживання і цін, а також розробка науково-практичних рекомендацій щодо удосконалення оподаткування процесів споживання з метою оптимізації їх впливу на суспільний добробут населення.

Досягнення зазначеної мети зумовило необхідність розв'язання таких завдань:

- дослідити економічну природу податку і ціни та особливості їх взаємозв'язку;
- розкрити соціально-економічну сутність понять „податок”, „податки на споживання”, „ціна”;
- визначити та обґрунтувати основні етапи процесу ринкового ціноутворення;
- розглянути цінові аспекти оподаткування процесів споживання через призму взаємозв'язку податків на споживання та рівня цін в сферах виробництва, обігу, зовнішньоекономічної діяльності;
- здійснити комплексний аналіз сучасних фіскальних та цінових особливостей оподаткування процесів споживання;
- розглянути окремі світові моделі оподаткування споживання, дати їх критичну оцінку і окреслити можливості запозичення з метою оптимізації їх впливу на рівень цін та стан суспільного добробуту;
- проаналізувати фіскальні аспекти податків на споживання за умови реформування механізму ціноутворення;
- сформулювати та обґрунтувати практичні рекомендації щодо оптимальної моделі оподаткування споживання та визначити її вплив на суспільний добробут населення.

Об'єктом дослідження є організація справляння податків на споживання в контексті формування доходів бюджету та впливу на рівень цін.

Предметом дослідження виступають економічні відносини, що виникають у процесі справляння податків на споживання, які, забезпечуючи інтереси фіску, знаходяться у тісному взаємозв'язку з процесом ринкового ціноутворення.

Методи дослідження. Методологічну основу дисертаційної роботи становить діалектичний метод наукового пізнання та системний підхід до вивчення організації

справляння податків на споживання в контексті вітчизняної системи оподаткування. При постановці та вирішенні поставлених завдань застосовувалися методи наукового абстрагування, історичний метод, методи аналізу і синтезу – під час дослідження соціально-економічної сутності податків на споживання, економічної природи податку та ціни, їх еволюційного розвитку та взаємозв'язку; методи статистичного порівняння, групування, ланцюгових підстановок – при оцінці діючої практики організації справляння податків на споживання в контексті формування доходів бюджету та взаємозв'язку з процесами ринкового ціноутворення; а також графічний метод, методи моделювання та прогнозних розрахунків – в процесі побудови економіко-математичної моделі формування відпускної ціни при застосуванні різних ставок акцизного збору та усуненні подвійного оподаткування при адмініструванні податку на додану вартість.

Теоретичною основою дослідження є фундаментальні положення вітчизняної та зарубіжної економічної науки, наукові досягнення сучасної фінансової думки, наукові дослідження провідних фахівців у сфері оподаткування та ціноутворення.

Інформаційну базу дисертаційної роботи становлять законодавчі та нормативно-правові акти, звітні дані Держкомстату України, Державної податкової адміністрації України, Державних податкових адміністрацій у Вінницькій, Тернопільській та Хмельницькій областях, бухгалтерська звітність та фактичні дані підприємств, що входять до складу державного об'єднання „Тернопільспирт”, а також монографічні дослідження та публікації у періодичних виданнях вітчизняних і зарубіжних авторів з питань оподаткування та ціноутворення.

Наукова новизна одержаних результатів полягає у здійсненні комплексного дослідження взаємозв'язку податків на споживання та цін в умовах трансформаційних перетворень, проведенні аналізу сучасних фіскальних та цінових особливостей оподаткування процесів споживання, в обґрунтуванні напрямів реформування податків на споживання з позиції їх фіскальної достатності та оптимізації цінових наслідків.

вперше:

○ науково обґрунтовано концептуальні підходи щодо взаємозв'язку податків на споживання та цін в умовах ринкової трансформації економіки України, що дало можливість визначити вплив податків на споживання на ціни товарів у процесі їх формування, а також встановити залежність величини цих податків від рівня цін, що склалися на ринку під впливом попиту та пропозиції;

○ розроблено економіко-математичну модель формування відпускної ціни, яка передбачає усунення подвійного оподаткування і спрямована на забезпечення фіскальної достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості при оподаткуванні процесів споживання;

уточнено:

- соціально-економічний зміст податків на споживання з позиції їх впливу на процеси ціноутворення, а саме: податки на споживання – це податки, які, беручи участь у процесах споживання, виступають видимими елементами цін товарів та регулюють обсяги споживання, впливаючи при цьому на купівельну спроможність населення, а відтак і на суспільний добробут;

- класифікацію цін у сферах суспільного відтворення з виділенням податків на споживання за видами цін, що обслуговують процеси виробництва (виробничі і відпускні ціни), обміну (гуртово-відпускні і роздрібні ціни), зовнішньоекономічну діяльність (експортні та імпорتنі ціни);

- концептуальний підхід щодо визначення впливу різних ставок податків на споживання (процентних та у твердих сумах) на цінові параметри і задоволення інтересів фіску, що дозволило оптимізувати їх співвідношення з метою задоволення економічних інтересів суб'єктів податкових відносин та ефективного впливу на стан суспільного добробуту;

одержали подальший розвиток:

- наукові положення щодо ринкового ціноутворення, яке базується на витратному та ціннісному підходах і відбувається в два етапи:

- 1) формування ціни продавцем (виробником);

- 2) визначення ціни на ринку під впливом попиту і пропозиції шляхом її узгодження між продавцем і покупцем.

- комплексна оцінка взаємозв'язку податків на споживання та цін в контексті їх впливу на стан суспільного добробуту, зокрема, досліджено прямий вплив податків на споживання через рівень цін та опосередкований вплив ринкової ціни на суму надходжень податків на споживання до бюджету, які у вигляді соціальних виплат окремим категоріям громадян впливають на стан їх суспільного добробуту.

Практичне значення одержаних результатів полягає у сформульованих та обґрунтованих наукових положеннях, висновках і пропозиціях, які дозволяють визначити напрями вдосконалення системи оподаткування процесів споживання на етапі загального реформування податкової системи України, виходячи із принципів розбудови соціально-орієнтованої ринкової економіки.

Окремі положення дисертації знайшли практичне застосування. Зокрема, відділом цінового і тарифного регулювання головного управління економіки Тернопільської обласної державної адміністрації взято до уваги пропозиції щодо зміни назви окремих видів цін в умовах ринкових трансформацій в Україні, а також враховано пропозиції автора щодо ринкового ціноутворення, яке поєднує в собі як процес формування ціни, так і встановлення ціни продажу під впливом ринкових факторів і є підставою для прийняття управлінських рішень (довідка № 06/9-815 від 27.10.2005 р.). Державною податковою адміністрацією в Тернопільській області відзначено окремі рекомендації автора щодо вдосконалення механізму справляння податків на споживання, спрямовані на покращення суспільного добробуту населення, що дозволить забезпечити ефективність реалізації фіскально-регулюючого потенціалу ПДВ та акцизного збору (довідка № 041159 від 03.11.2005 р.). На основі теоретичного узагальнення аспектів взаємодії оподаткування і ціноутворення розроблено окремі теми навчальних дисциплін „Податкова система”, „Ціноутворення” та „Ціни: фінансовий аспект”, а також методичні рекомендації для самостійної роботи студентів денної і заочної форм навчання з ціноутворення (довідки № 126-33/1396 та № 126-33/1395 від 19.10.2005 р.).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційне дослідження є одноосібно виконаною науковою працею, в якій викладено авторський підхід до розв'язання

важливого наукового завдання – дослідження особливостей справляння податків на споживання в контексті їх фіскальної достатності і регулюючого впливу через процес ціноутворення на суспільний добробут населення. Наукові положення, висновки та пропозиції прикладного характеру, що виносяться на захист, одержані самостійно.

Апробація результатів дисертації. Основні теоретичні та методичні положення роботи апробовані на Міжнародній науковій конференції „Розвиток підприємницької діяльності на Україні: історія і сьогодення” (м. Тернопіль, 24-25 березня 2003р.); Другій міжнародній науково-практичній конференції „Сучасні проблеми управління” (м. Київ, 27-28 листопада 2003р.); Всеукраїнській науковій конференції молодих науковців „Управління у ХХІ столітті: погляд молодих вчених” (м. Хмельницький, 27-28 лютого 2004р.); Четвертій міжрегіональній науково-практичній конференції „Оподаткування в промисловому районі: теорія, практика і перспективи розвитку” (м. Донецьк, 18-19 листопада 2004р.); XI Міжнародній науково-практичній конференції „Фінансово-кредитне стимулювання економічного зростання” (м. Луцьк, 3-5 червня 2005р.).

Наукові публікації. Основні положення дисертації опубліковано в 10-ти наукових працях, в тому числі одній у співавторстві. Загальний обсяг публікацій – 3,1 друк. арк. (авторський внесок - 2,9 друк. арк.). З 10-ти вказаних робіт 5 статей у наукових фахових виданнях обсягом 2,2 друк. арк. 5 публікацій у збірниках наукових праць за матеріалами науково-практичних конференцій (0,9 друк. арк.). Окремі висновки та положення дисертаційного дослідження використано при підготовці навчально-методичних матеріалів з ціноутворення, які було видано у співавторстві, загальним обсягом 10,5 друк. арк. (авторський внесок становить 3,3 друк. арк.).

Обсяг і структура роботи. Дисертація складається зі вступу, 3 розділів, висновків, списку використаних джерел з 167 позицій на 11 сторінках і 25 додатків, що займають 32 сторінки. Робота викладена на 198 сторінках, що містять 33 таблиці і 20 рисунків.

РОЗДІЛ І. КОНЦЕПТУАЛЬНІ ЗАСАДИ ПОДАТКІВ НА СПОЖИВАННЯ ТА ЦІН В УМОВАХ РИНКОВИХ ПЕРЕТВОРЕНЬ

1.1 Природа податку і ціни, особливості їх взаємозв'язку

Соціально-економічний розвиток держави, задоволення потреб окремих категорій громадян забезпечують розподільчі процеси, які здійснюються з використанням різних інструментів. Податок і ціна приймають безпосередню участь в розподілі валового внутрішнього продукту, однак призначення їх різне. Ціна – виступає економічним інструментом, через який вартість товару одержує грошову форму та стає об'єктом розподілу, а податок визначає ту її частку, яка спрямовується до бюджету для задоволення суспільних потреб. Податок через ціну регулює фінансові відносини між суб'єктами економічних процесів. Фінансові відносини, що виникають в процесі оподаткування, зачіпають інтереси:

- держави, яка зацікавлена у максимізації податкових надходжень;
- суб'єктів господарювання, які зацікавлені у максимізації прибутку;
- споживачів, які зацікавлені у мінімізації споживчих витрат (див. рис.1.1).

Гармонізацію інтересів учасників розподільчих відносин, що відбуваються в процесі оподаткування, повинна забезпечувати податкова і цінова політика держави. Податкова політика як засіб макроекономічного регулювання тісно пов'язана з процесами ціноутворення, адже елементи оподаткування (об'єкт оподаткування, база оподаткування, розміри ставок податків, пільги), формуючи споживчий попит населення, впливають на ціну. Рівень цін впливає на величину доходів суб'єктів господарювання і при певному податковому навантаженні формує обсяг їх внутрішніх фінансових ресурсів. Обсяг податків у будь-якій державі обумовлюється фінансовими ресурсами, необхідними для виконання її функцій (розвиток економіки, розв'язання соціальних проблем, потреб внутрішньої і зовнішньої безпеки і ін.) і при цьому враховується ціновий фактор. Саме тому, актуальним питанням в умовах сьогодення в Україні є побудова такої системи оподаткування,

яка забезпечувала б фіскальну достатність і оцінювалась через призму взаємозв'язку з процесом ринкового ціноутворення.

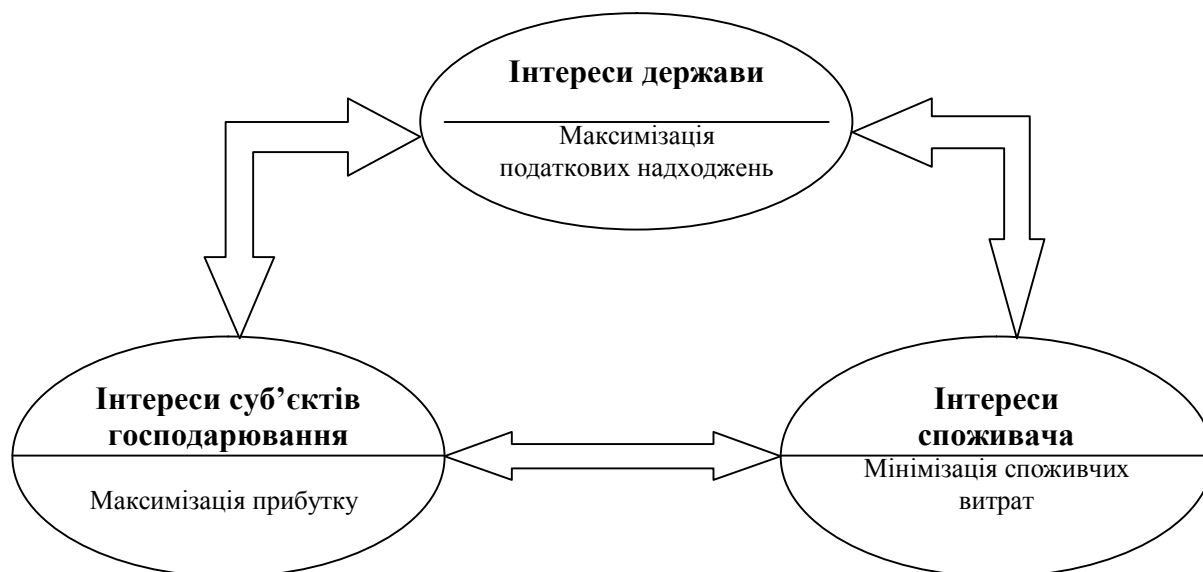


Рис.1.1 Взаємозв'язок інтересів суб'єктів податкових відносин

З метою виявлення взаємозв'язку процесів оподаткування і ціноутворення розглянемо економічну природу податку і ціни та особливості їх взаємозв'язку.

Наслідуючи єдність логічного та історичного методів дослідження, розгляд концепцій податку і ціни переплітаються в ракурсі єдиного вчення про державу. Проте, податок і ціна – це різні категорії як за змістом, так і за формою. Податок – це фінансова категорія, яка приймає безпосередню участь у формуванні централізованого фонду держави, а ціна – це економічна категорія, за допомогою якої визначаються пропорції вартісного розподілу валового внутрішнього продукту з метою ефективного впливу на розвиток економіки.

Зважаючи на вищезазначені особливості податку і ціни, на нашу думку, доцільно розглянути природу та еволюцію кожної категорії зокрема, з метою подальшого виявлення основних закономірностей їх взаємозв'язку.

У світовій фінансовій науці виділяють два підходи до трактування категорії „податок”, які характеризують його з позиції матеріального та суспільного змісту (див. Додаток А). Серед критерію поділу податків за матеріальним змістом можна виділити погляди на податки як джерело утримання державного апарату, формування доходів бюджету, виконання державою покладених на неї функцій;

обов'язковий (примусовий) характер податків; функціональна спрямованість податків.

Історично перші погляди на податок (починаючи з періоду найбільших економічних трансформацій) надавали йому матеріального змісту. Податок розглядався як основне джерело формування бюджету для виконання державою власних повноважень, насамперед утримання армії та владних структур. Цей період охоплює початок ХІХ століття та характеризується зміною економічного базису суспільства. В даний період податок визначався як індивідуально безеквівалентний рух грошових коштів від індивідуума до держави з метою формування грошового фонду та використання його державою для виконання своїх функцій. Особливе місце в індивідуалістичних теоріях податку належить представникам англійської класичної політекономії в особі А.Сміта [135] і Д.Рікардо та їх послідовникам. Аналіз їх індивідуалістичних теорій дозволяє зробити висновок про те, що на даному етапі розвитку економічної думки податок розглядали лише як рух грошових коштів на користь держави, який було засновано на чотирьох принципах оподаткування (рівності в оподаткуванні, визначеності, зручності, дешевизни справляння податків), що захищають інтереси особи, яка сплачувала податок. Ці принципи отримали назву «декларації прав платника». Стягнення податку повинно здійснюватись з дотриманням визначених принципів, що забезпечують справедливість стосовно платника. Послідовник поглядів А.Сміта і Д.Рікардо - К.Віксель пов'язував податкові принципи з формою податкового управління. Основними принципами справедливого оподаткування визначалися принцип корисності і принцип рівності між вилученою вартістю і послугами держави. Кошти населення, що вилучаються у формі податку, повинні повертатись йому у вигляді певних послуг держави, що могло бути досягнуто шляхом прийняття відповідних законів. Погляди на податок як джерело утримання державного апарату та виконання державою покладених на неї функцій дещо пізніше підтримували К.Маркс [74:615], А.А.Ісаєв, С.І.Іловайський [50:254], Л.П.Окунева [99:152]. Такий підхід до визначення податку надавав перевагу його фіскальному спрямуванню.

У подальшому постулат про правову державу доповнюється ідеєю про примусовий характер податків, що обумовлює появу таких теорій як теорія насолоди, теорія жертви та теорія колективних (суспільних) потреб. Дані теорії розглядають податок як обов'язковий платіж для функціонування держави та суспільства в цілому. Вважалося, що саме примусовий характер податкових платежів приносить користь усім членам суспільства у зв'язку з неможливістю надання «суспільних благ» на добровільних засадах. В економічних теоріях цього періоду податок виступав як необхідна умова покриття державних видатків, однак обґрунтування стягнення доходів на користь держави різними авторами дається неоднозначне. Так, Ж.Сисмонді [133:138-140], прихильник теорії насолоди, розглядає податок як плату державі за блага, надані суспільству. «Насолоду», в даному випадку, одержують від благ, за що населення країни повинно сплачувати податки. Згідно з теорією колективних (суспільних) потреб, представником якої є Ж.Б.Сей, послуги держави – це виробництво корисності, які повинні бути забезпечені податками. Однак, між сплатою податків і отриманням послуг немає прямого зв'язку, який існує між витратою грошей при купівлі товарів, послуг. Нееквівалентність податків розкривається у теорії «жертви». Це одна із особливостей податкових відносин, що суттєво впливає на їх зміст та визначає односторонню спрямованість податків: від платника до держави.

Таким чином, на даному етапі розвитку суспільства податок можна визначити як це індивідуально безеквівалентний рух грошових коштів від індивідуума до держави, що здійснюється на засадах примусу з боку влади, яка має на меті формування грошового фонду та використовує його для виконання покладених на неї функцій. При стягненні податків потрібно дотримуватись принципу справедливості та ефективності. Серед сучасних вчених-економістів, податок як обов'язковий (примусовий) платіж визнають: Д.Г.Чернік [86:366], Б.А.Райзберг, Р.А.Фатхутдінов [118:784], А.М.Ковальова, Я.П.Бараннікова, В.Д.Богачова [155:146], В.В.Селезнев [123:409], П.В.Мельник [80:89]. Зазначена група авторів особливо наголошує на обов'язковому (примусовому) характері

вилучення частини доходів в розпорядження держави для виконання властивих їй функцій.

Наведені визначення, (див. Додаток А) в тій чи іншій мірі, відображають характерні ознаки податку, вказують на їх найдавнішу історичну функцію: шляхом перерозподілу доходів окремих платників забезпечувати фінансовими ресурсами потреби суспільства в цілому. Однак, в даних визначеннях не вказується на розподільчу роль податків у соціально – економічних процесах.

Лише з другої половини ХХ століття погляди вчених економістів на природу податку дещо змінюються. В основу їх досліджень закладається функціональний підхід до податку. А.Вагнер першим здійснив якісно новий прорив в системі поглядів на податок. Він визначав податок як „обов’язковий платіж приватних господарств для покриття витрат держави і одиниці самоврядування і частково для змін в розподілі народного доходу” [50:254]. Податок визначається не лише як необхідність фінансового забезпечення потреб держави, а й для вирішення соціально – економічних завдань через розподільчі процеси. Особливої актуальності набуває питання рівня податкових вилучень, щоб їх вплив на економічні процеси в суспільстві здійснювалися з позитивним ефектом. Формується залежність між величиною податкової ставки та обсягом надходжень до бюджету, відома в економічній науці як ефект А.Лаффера. У подальшому погляди на природу податку з позиції його функціональної спрямованості підтримали А.А.Соколов [136:258], В.Н.Фролов [159:30], В.М.Радіонова [156:242] та інші. Податок визначається не лише як засіб мобілізації фінансових ресурсів до бюджету (фіскальна спрямованість), а й з позиції його регулюючого впливу на соціально-економічні процеси в суспільстві через перерозподіл вартості валового внутрішнього продукту.

Другу групу вчених – економістів, які в основу критерію визначення податків ставлять суспільний зміст представляють: В.М.Федосов [153:128], Б.Г.Болдирєв [157:344], Л.А.Дробозіна [95:92], В.М.Мельник [79:22-24]. Вони вважають податки інструментом регулювання виробничих відносин, що відносяться до економічного базису. Податки виступають специфічною формою виробничих відносин та як частина розподільчих відносин суспільства відображають закономірності

виробництва. Суспільний зміст та суспільне призначення податків визначається перерозподілом через бюджет частини доходів конкретних платників для всього суспільства. Суспільний характер податків тісно пов'язаний з теорією державних благ. Державні блага – це ті блага, джерелом забезпечення яких є кошти органів державної влади. Ціною суспільних благ є податки. В результаті між державою і суспільством досягається еквівалентна мінова угода „податки – блага” [63:7]. Поряд з тим, як зазначає Л.А. Дробозіна, окрім суспільного змісту податкам притаманна матеріальна основа, а саме: „податки – це обов’язкові платежі (реальна сума грошових коштів), що стягуються державою з юридичних і фізичних осіб; частина національного доходу, примусово стягнена з усього населення країни, що формує централізований фонд фінансових ресурсів держави” [95:92].

Еволюція поглядів на сутність податку, дозволяє зробити висновок, що кожній економічній формації розвитку людського суспільства, у кожній окремо взятій країні визначення податку змінювалось в залежності від трьох факторів:

- рівня економічного розвитку держави;
- соціальної політики держави;
- конкретної стратегії розвитку держави.

Слід зазначити, що еволюція поглядів на сутність податку з плином часу кардинально не змінювалась, а доповнювалась і удосконалювалась багатограними проявами податку. Так, сучасними вченими подається визначення податку, яке поєднує його матеріальний та суспільний зміст. Зокрема, податок розглядається не лише як джерело формування доходів бюджету, а й вказується на його безпосередню роль у регулюванні соціально-економічних процесів в суспільстві через механізм перерозподілу вартості ВВП. На нашу думку, найбільш вдале визначення сутності податку подає А.І.Крисоватий: „податок – це обов’язковий платіж, який законодавчо встановлюється державою, сплачується юридичними і фізичними особами в процесі перерозподілу частини валового внутрішнього продукту й акумулюється в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій та вирішення соціально – економічних завдань” [63:7]. Саме таке визначення поєднує в собі дві

взаємопов'язані функції податків – фіскальну та регулюючу. Якщо фіскальна функція податків пов'язана з формуванням централізованого фонду грошових коштів, то регулююча функція – це здатність податків впливати на соціально-економічні процеси в суспільстві через механізм перерозподілу. Вартісний розподіл ВВП через податки тісно пов'язаний з процесами ціноутворення, адже ціна виступає економічним інструментом через який вартість товару одержує грошову форму та стає об'єктом розподілу. Поряд з тим, визначення об'єкту та бази оподаткування, розмірів ставок податків, пільг по їх сплаті істотно впливають на рівень цін.

Різноманітність підходів до процесу ціноутворення в умовах товарного виробництва базується на певних теоретичних засадах, які представлені:

- теорією трудової вартості;
- теорією граничної корисності (маржиналістична теорія);
- неокласичною теорією (теорія попиту і пропозиції).

Представниками теорії трудової вартості є класики англійської політекономії А.Сміт та Д.Рікардо. Головне питання теорії трудової вартості полягає у визначенні основи мінових пропорцій, що утворюються при обміні товарів, а отже є основою формування ціни. Мінова вартість – це властивість товару обмінюватись на інші в певних пропорціях. Товари можуть обмінюватись у тому випадку, якщо вони мають спільну властивість. Такою спільною властивістю є праця, що затрачається на їх виробництво. У процесі праці людина створює споживну вартість і вартість. Такі дві сторони товару виходять з двоїстого характеру праці. Кожна праця може розглядатися як конкретна, тобто та, що має корисний зміст і утворює конкретні блага та абстрактна праця, яка представляє витрати робочої сили взагалі. Конкретна праця утворює споживну вартість, а абстрактна – вартість. Товари не можливо зіставити як споживні вартості, однак, як вартості – усі товари можуть бути порівняні. В процесі обміну товарів встановлюються мінові пропорції. Зважаючи на вищезазначене можна зробити висновок, що в основі мінових пропорцій лежить вартість товару, яка виражається в ціні. Відомий англійський економіст Д.Рікардо, вперше в економічній науці виділив три основні субстанції вартості: працю, корисність (споживчу вартість) і рідкісність. Перші два фактори відіграють

вартісноутворюючу роль для більшості товарів, які постійно виробляються, третій – для незначної групи товарів, які є невідтворними (шедеври мистецтва, рідкісні книги, тощо). Хоча такі підходи до визначення ціни на шедеври мистецтва є дещо однобічними, адже вартість цих товарів певною мірою залежить від праці митців, які наділені унікальним талантом, і яка, по своїй суті, є надзвичайно складною і нерідко, дуже тривалою. Тому основоположники теорії трудової вартості вбачають у вартості об'єктивну основу ціни. Тобто, в основі ціни лежать суспільно необхідні витрати праці. Такий напрям історично і логічно є виправданим, адже для виробництва товару при товарному виробництві єдиним фактором виробництва є праця.

К.Маркс, послідовник теорії трудової вартості, розглядав ціну як грошовий вираз вартості товару. Ціна визначається вартістю, однак їй притаманна певна самостійність, породжена саме грошовим виразом вартості. Виходячи з теорії трудової вартості формування ціни здійснюється витратним методом в основу якого закладено суспільно необхідні витрати праці (див. рис. 1.2).

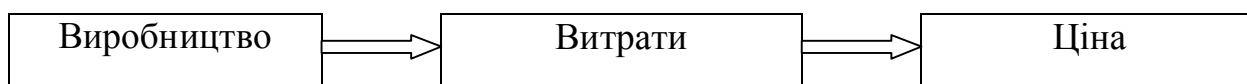


Рис. 1.2 Зміст витратного підходу до формування ціни

На основі теорії трудової вартості базувалося ціноутворення в адміністративній економіці радянської доби. Товаровиробники, здійснюючи процес виробництва в різних умовах, витрачають різну кількість праці, однак на ринку всі товари оцінюються однією мірою – суспільною вартістю. Величина суспільної вартості вимірюється суспільно-необхідним часом, що витрачається в нормальних умовах виробництва при середньому рівні кваліфікації та інтенсивності праці (в адміністративній економіці суспільна вартість визначалася, як правило, як середньогалузева собівартість). Теорія трудової вартості не виключає, що ціни на окремі види товарів можуть відхилятися від їх вартості під впливом випадкових чинників, чи чинників, обумовлених втручанням держави в процес формування ціни (наприклад, встановлення цін на рівні нижчому за витрати в мясо-молочній промисловості, на товари дитячого асортименту і інші в радянські часи).

Основні положення теорії трудової вартості полягають у наступному:

- ❖ Рівність товарів при обміні свідчить про те, що всі вони мають загальну основу, однаковий внутрішній зміст – вартість. Мінові пропорції при обміні визначаються їх вартістю. Разом зі зміною вартості товару змінюються і співвідношення товарів при обміні.
- ❖ Фактором визначення вартості виступає суспільно необхідна праця. Тобто виробництво та обмін товарів потребують відповідних витрат, які повинні бути відшкодовані виробнику для забезпечення подальшого відтворення.
- ❖ Ціна товару – це грошовий вираз його вартості. При цьому робляться перші спроби розмежування понять вартість і ціна. Вартість товару створюється в процесі виробництва, а проявляється в сфері обміну.

В кінці XIX ст. на противагу «вартісній» теорії ціни з'явилась інша – маржиналістична (гранична) теорія ціноутворення. Представниками цієї теорії були П.Самуельсон [122:333], Е.Бем – Баверк [13;40], К.Менгер, Ф.Візер та інші. Основна відмінність даної теорії від теорії трудової вартості полягала в тому, що в основі ціни враховується, насамперед, оцінка корисності товару. Корисність товару визначають споживачі. Покупця цікавить не просто товар, а те, в якій мірі він здатний задовільняти його потреби. Дійсно, як зазначає В.Кириленко, „Вода цінується в нормальних умовах значно дешевше від діамантів, але так буває тільки тоді, коли йдеться про задоволення конкретної, не дуже гострої (в нормальних умовах) потреби за допомогою, припустимо, одного літра води, проти задоволення конкретної потреби за допомогою одного діаманта. Якщо ж уявити собі весь запас прісної води у світі, що протистоїть, навіть, усьому світовому запасу діамантів, перший матиме надмірно вищу цінність, ніж останній” [55:59].

Теорія граничної корисності передбачає ціннісний підхід до визначення ціни (див. рис. 1.3).

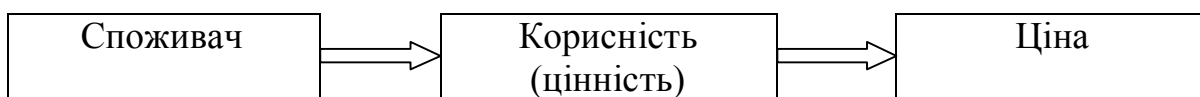


Рис. 1.3 Зміст ціннісного підходу до визначення ціни

Позитивним моментом в теорії граничної корисності є думка, що цінність (корисність) товару формується в результаті середніх оцінок продавців і покупців на ринку. Ціна товару, що визначається обсягом граничної корисності, отримала назву ціни покупця. Адже покупець погоджуючись купити товар за певною ціною встановлює корисність товару. Однак, при цьому не враховується те, що продавець виходячи з обсягів витрат на виробництво товару може погодитись, а може не погодитись продати товар за визначеною покупцем ціною. Теорія граничної корисності, вирішуючи вузькі місця теорії трудової вартості, в реальному житті виявилася проблематичною. Суть у тому, що практично неможливо визначити корисність товару внаслідок її суб'єктивного оцінювання споживачем, адже певна річ може в більшій мірі задовольнити потреби одного споживача, ніж іншого, а відтак бути більш кориснішою і мати вищу ціну. Виходячи з маржиналістичної теорії ціни практично не можливо кількісно обчислити величину корисності товару.

Родоначальником неокласичної теорії ціноутворення вважають англійського економіста А.Маршалла. Основна ідея цієї теорії полягає у необхідності перенесення акценту в дослідженнях економістів із проблеми визначення вартості на аналіз закономірностей взаємодії попиту і пропозиції і створення на цій основі нової теорії ціни. Визначаючи в однаковій мірі неправомірним спроби надати вирішального значення при визначенні ціни пропозиції (як це робили представники теорії трудової вартості), або попиту (як вважали представники теорії граничної корисності) А.Маршалл зазначає, що „сперечатися про те, регулюється вартість корисністю чи витратами виробництва, все одно, що з'ясовувати, розрізає аркуш паперу верхнє чи нижнє лезо ножниць”. А.Маршалл запропонував враховувати в процесі ціноутворення інтереси продавця і покупця, які представлені такими факторами як попит і пропозиція. При цьому зміну попиту він пов'язував з теорією граничної корисності, а пропозиції – з вирішальним впливом витрат виробництва. Дія сил попиту і пропозиції спрямовує ціни в сторону рівноваги, при якій інтереси виробника, а відтак витрати виробництва не можуть не враховуватися.

Аналогічну думку одночасно з А.Маршаллом висловив всесвітньо відомий український вчений-економіст М.Туган-Барановський. В 1890р. в журналі

„Юридический вестник” він опублікував працю „Вчення про граничну корисність господарських благ, як причину їх цінності”, в якій довів сумісність теорії трудової вартості та теорії граничної корисності. За твердженням вченого, теорія граничної корисності (цінності) пояснює суб’єктивні чинники, а відтак, економічний процес ціноутворення – це взаємодія між продавцем і покупцем. Тому справжня теорія цінності виростає з суб’єктивних основ (позиції покупця) і переходить в об’єктивну основу (позицію продавця). М.Туган-Барановський вбачає головну проблему економічного процесу в налагодженні рівноваги між виробничими витратами та їх корисністю.

Ціна в умовах ринкової економіки – це результат взаємодії витрат виробництва (персоніфікатором яких є продавці) та граничної корисності (уособленням якої є споживачі), зіткнення попиту і пропозиції. Товари не просто передаються з одних рук в інші, а передаються власниками благ за певною ціною, що формується на ринку і у своїй тенденції відбиває суспільну цінність товару, взаємодію корисності і витрат. Однак, у співвідношенні витрат виробництва і корисності вирішальна роль належить витратам виробництва. Вони виступають змістом в процесі визначення вартості, а співвідношення між попитом і пропозицією – формою, що активно впливає на зміст, тобто на розмір ціни. Вартість і ціна взаємопов’язані, однак якщо вартість, у певний історичний період розвитку суспільства, могла існувати без ціни (мається на увазі період, коли товар обмінювався на товар за принципом еквівалентності), то ціна без вартості існувати не може, ціна постійно обертається навколо вартості товару. Вартість і ціна поняття не тотожні. Ціна буде вищою за вартість у разі дефіциту товарів на ринку (за умови, коли попит перевищує пропозицію) і нижчою у разі їх надлишку (пропозиція товарів переважає над попитом). Залежність рівня ціни від попиту і пропозиції вказує на певну закономірність, при якій ціна постійно обертається навколо вартості товару. Саме така закономірність привела класиків англійської політекономії А.Сміта і Д.Рікардо до думки, що механізм коливань ринкової ціни навколо вартості може об’єктивно регулювати ринок товарів. Тому в основу їх теорії вартості було покладено суспільно необхідні витрати праці.

Таким чином, еволюція підходів до ціноутворення відображає погляди представників різних теорій на сутність ціни. Так, К.Маркс, представник теорії трудової вартості визначає ціну як грошовий вираз вартості товару, при цьому фактором формування ціни виступають суспільно-необхідні витрати праці. Представниками маржиналістичної теорії [13;122:333] визначено ціну як суб'єктивну оцінку індивідумом споживчих властивостей товару. Згідно цієї теорії основним фактором визначення ціни є корисність товару оцінена споживачем. У теорії цінності і ціни А.Маршалла та М.Туган-Барановського визначення ціни зводиться до встановлення ринкової рівноваги при взаємодії ринкових сил: попиту і пропозиції (див. Додаток Б).

У наукових публікаціях, монографічних дослідженнях з питань ціноутворення періоду ринкових трансформацій в Україні подаються як об'єктивні, так і суб'єктивні погляди на визначення ціни. До об'єктивних - належать ті, що визначають ціну виходячи з коливань попиту і пропозиції на ринку (Р.М.Березюк [38:106], І.П.Трацевський [149:5], А.Н.Цацулін [162], В.Н.Салін [142]). Автори суб'єктивних поглядів розглядають ціну як відносини між продавцем і покупцем (М.С.Абрютіна [1], Т.В.Семенова [124], Я.В.Литвиненко [69], П.Ліппе [70]). Однак, на нашу думку, істотної відмінності між цими поглядами не існує, адже попит товарів на ринку визначають споживачі (покупці), а пропозицію – продавці.

Серед економістів існують і односторонні підходи до визначення ціни. Зокрема, І.К.Салімжанов [163:6] зазначає, що ціна - це величина грошових коштів, встановлена продавцем на ринку товарів, за яким він (продавець) погоджується його продати, тобто ціна реалізації визначається продавцем. Ми не погоджуємось з такою точкою зору, оскільки за встановлену ціну продавець погоджується продати товар, а чи погоджується покупець за даною ціною його купити? До односторонніх поглядів на визначення ціни відноситься і позиція Ю. Тормоси, який зазначає, що «ціна – це сума грошей, які покупець згоден заплатити за відповідний товар» [148:8], тобто зазначений автор визначає ринкову ціну як прерогативу покупця, а відтак виробник усунутий від участі у ціноутворенні.

У вищенаведених визначеннях як вітчизняних, так і зарубіжних авторів ціна виступає як категорія суто обміну, а відносини між суб'єктами ринку обмежуються стосунками продавця і покупця з приводу визначення кількості грошей, за яких відбудеться ринковий обмін. Тобто, ціні відводиться роль мірила вартостей різноманітних товарів і послуг. На нашу думку, сутнісно-категоріальну характеристику ціни слід доповнити її функціональним механізмом, що, власне, дасть можливість розкрити сутність ціни як інструменту господарського механізму в соціально-економічних процесах. Виходячи із вищезазначеного, нами відмічено, що визначення ціни, яке можна було б вважати таким, що розкриває його економічний зміст, а не, власне, формування ціни, повинно включати наступні аспекти: 1) ціна як економічна категорія; 2) роль та значення ціни у суспільному відтворенні; 3) грошовий характер ціни; 4) функціональне призначення ціни. На нашу думку, ці аспекти можуть бути враховані у наступному визначенні ціни. Ціна – це економічна категорія, важіль господарського механізму, яка формується під впливом попиту та пропозиції і виступає мірою грошової вартості товарів та засобом регулюючого впливу на соціально-економічні процеси в суспільстві. Дане поняття, насамперед, визначає сферу (межі) дії ціни – економічне середовище, а саме: ціна обслуговує усі стадії суспільного відтворення (виробництво, розподіл, обмін та споживання). Ціна як важіль господарського механізму справляє всесторонній вплив на соціально-економічні процеси в суспільстві. Формування ціни під впливом попиту і пропозиції товарів на ринку визначають об'єктивні передумови її виникнення, які зумовлюються суб'єктивними чинниками. Добровільний характер та цільове призначення, що передбачає:

- для виробника – покриття витрат і отримання прибутку;
- для споживача – задоволення потреб.

Розглядаючи питання взаємозв'язку податку і ціни, слід зосередити увагу саме на визначення ціни з позиції її впливу на розподільчі процеси. Зважаючи на вищесказане, слід відмітити, що ціна виступає економічним інструментом, за допомогою якого вартість продукту одержує грошовий вираз і стає об'єктом розподілу, вона впливає на величину грошових коштів, які поступають в певний

сектор економіки, певному власнику. Тобто, ціна обслуговує розподільчі процеси, при її посередництві формуються різні елементи вартості суспільного продукту. Перерозподільчі процеси, що здійснюються через механізм цін використовуються державою для регулювання соціально-економічних процесів. Визначивши пріоритети соціально-економічного розвитку держава за допомогою податків та податкових платежів „відсікає” частину втіленого в товарах доходу і передає його тим чи іншим галузям економіки, регіонам чи верствам населення. Особливу перерозподільчу роль відіграють податки на споживання, які включаються в ціну як надбавка і сплачуються споживачами товарів та послуг.

В ринковій економіці процес виробництва товарів, надання послуг, що здійснюється суб'єктами підприємництва зорієнтований на задоволення потреб споживача. Орієнтація на споживача в процесі виробництва не означає, що йому не повинна належати прерогатива в процесі ціноутворення, що виробник не повинен приймати в ньому участь, що його позиція щодо параметрів ціни на вироблену ним продукцію не повинна враховуватись.

На нашу думку, процес ринкового ціноутворення - це не монолог ні виробника (держави, як це було в адміністративній економіці радянської доби), ні споживача. В ринковій економіці ціноутворення - це діалог між продавцем і покупцем, в процесі якого узгоджується така ціна, за яку продавець готовий продати товар, а покупець купити його.

В процесі узгодження ціни виробник і покупець використовують різні підходи до ціноутворення – витратний і ціннісний, суть яких представлено на рис. 1.4.

Діалог продавця і покупця в процесі узгодження ціни (з включенням всіх елементів визначених чинним законодавством) дозволяє зробити висновок, що процес ринкового ціноутворення проходить в два етапи:

- 1) формування ціни продавцем;
- 2) визначення ціни шляхом її узгодження між продавцем і покупцем.

На першому етапі здійснюється формування ціни виробником з використанням витратного методу.

Витратний та ціннісний методи ціноутворення

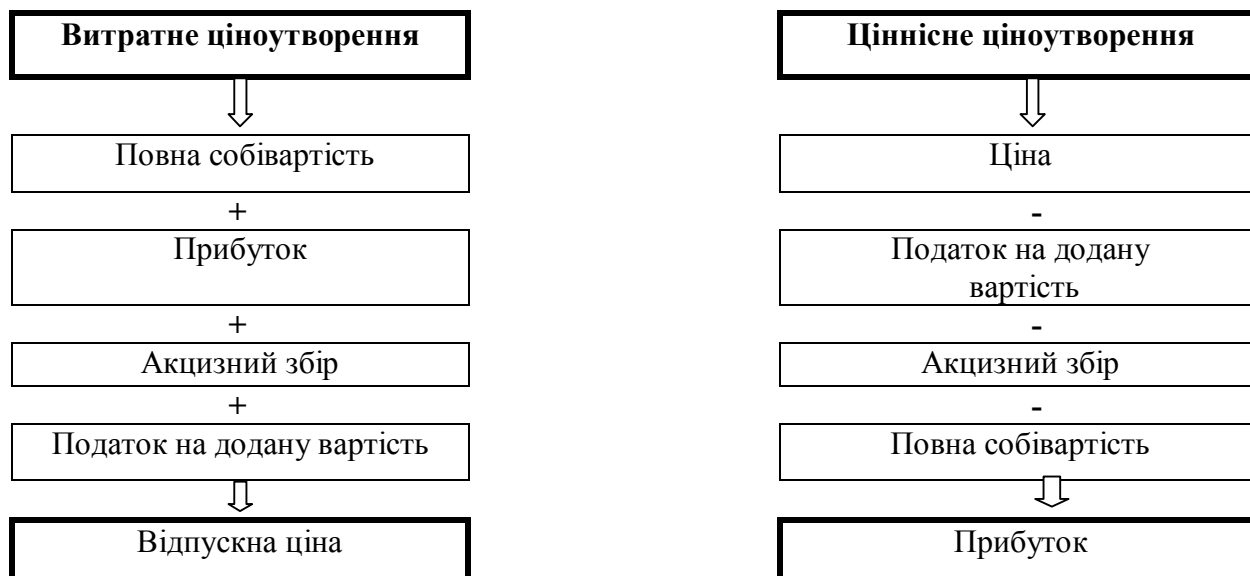


Рис. 1.4 Моделі витратного та ціннісного підходів до ціноутворення

Зміст витратного методу в тому, що ціна формується шляхом додавання окремих її елементів і повинна забезпечити відшкодування витрат виробництва, отримання бажаного прибутку та сплату до бюджету податків на споживання. Визначальна роль у формуванні ціни належить витратам виробництва. Ринкове середовище може впливати на процес формування ціни через величину прибутку, який може закладатися в ціну виходячи з вищого чи нищого рівня рентабельності.

На другому етапі в процесі узгодження ціни між продавцем та покупцем враховуються різноманітні ціноутворюючі фактори: попит і пропозиція, якість товару, наявність товарів – аналогів, платоспроможність покупців та інше. При узгодженні ціни покупець оцінює товар через призму корисності і можливості заплатити ціну, визначену продавцем. Виробник, перш ніж погодитись з ціною покупця, використовуючи ціннісний підхід до ціноутворення, розкладає її по окремих елементах в напрямку, зворотньому до процесу її формування і робить висновок про прибутковість чи збитковість реалізації товару при такій ціні, про абсолютну суму прибутку чи збитку. Продавець може надавати покупцю різноманітні скидки. Кінцеве рішення щодо рівня ціни приймається з врахуванням цінової стратегії (зняття „вершків”, проникнення на ринок, середні витрати плюс прибуток та інше).

Якщо ціна встановлена на рівні, який не забезпечує виробнику відшкодування витрат, а тим більше отримання прибутку, то така ситуація спонукає його до прийняття певних управлінських рішень, а саме:

- пошук шляхів зниження витрат виробництва;
- пошук інших сегментів ринку збуту товару;
- зняття товару з виробництва і перелив капіталу у інші сфери діяльності.

Таким чином, практика ринкового ціноутворення повинна базуватися на поєднанні витратного і ціннісного підходів, враховувати інтереси як продавця, так і покупця. Ціну, яку згідний заплатити покупець, виробник повинен розкласти по окремих елементах, «прицінитись» до неї через призму відшкодування витрат, сплату податків на споживання і отримання прибутку.

Податок і ціна – категорії, що знаходяться в тісному взаємозв'язку та взаємозалежності. Однак, ціна – економічна категорія, яка обслуговує усі економічні процеси у суспільстві (виробництво, розподіл, обмін і споживання) та впливає на розвиток економіки. В свою чергу, податок – економічна категорія, яка обслуговує процес розподілу ВВП з метою формування централізованого фонду грошових коштів для задоволення суспільних потреб. Виходячи із вищезазначеного, слід відмітити, що ціна є первинною по відношенню до податку, адже розподіл частини ВВП через податки здійснюється у вартісній формі. Податок і ціна економічно взаємопов'язані й опосередковані грошовою формою. Податки відображають рух грошових коштів цільового призначення, а ціна – показник виміру суспільної оцінки витрат і результатів діяльності суб'єктів господарювання. Взаємозв'язок податків і цін як самостійних категорій зумовлений застосуванням різних форм розподілу і перерозподілу ВВП, водночас, їх функціональний вплив на розподільчі процеси утворює нерозривну взаємодоповнювальну єдність.

Податок і ціна поряд з іншими державними інструментами регулювання економіки відіграють активну роль у вирішенні багатьох соціально – економічних завдань. Значення податків і цін у регулюванні економічних процесів як на мікро -, так і на макрорівні проявляється через їх функції, які є формами прояву їх в реальному житті. В економічній літературі немає єдиної думки відносно кількості та

змісту функцій згаданих категорій. Проте найпоширенішою є точка зору про те, що ціна і податок виконують функції, які подано у Додатку В. В економічній літературі існують суттєві розбіжності щодо кількості і змісту функцій податку. Одностайність простежується стосовно фіскальної функції податків, вона вважається історично найдавнішою та послідовно реалізованою. Фіскальна функція податків є важливою в характеристиці сутності податків, вона визначає їх суспільне призначення та впливає з природи податку. Суть фіскальної функції податків полягає у централізації частини вартості ВВП у бюджеті держави для задоволення суспільних потреб. Так чи інакше, держава, будучи учасником розподільчих процесів, примусово відчужує у вигляді податкових вилучень частину вартості створених у суспільстві благ для формування своєї скарбниці.

Ціні притаманна облікова функція, суть якої полягає у вимірі в грошовій формі різних за своєю натуральною формою ресурсів, витрат та результатів виробництва. Між тим, в умовах ринку облікова функція ціни не може бути зведена тільки до визначення витрат та цін, за якими виробник бажав би продати свою продукцію. Під впливом таких чинників, як попит, пропозиція, конкуренція, державне втручання в процес ціноутворення та інші, ринкова ціна може істотно відхилитися не тільки від величини витрат виробника, а й від рівня пропонованих продавцем цін. Тому, тільки на ринку в процесі купівлі – продажу може бути підтверджена доцільність здійснених витрат. Саме тут ціна показує скільки коштує суспільству задоволення потреби в тій чи іншій продукції. Ціна відображає вартісний облік різноманітних економічних процесів та вимір їх результатів. Завдяки цьому на основі цін визначаються усі вартісні макро – та мікро показники, зокрема валовий внутрішній продукт, національний дохід, інвестиції, обсяг виробництва, товарооборот, продуктивність праці та інше [69:10]. Окремі автори, зокрема Ю.Г.Тормоса [148:24], доповнює дану функцію ціни і називає її обліково – інформаційною, оскільки ціна виступає особливим носієм інформації, яка використовується для проведення аналізу, прогнозування та управління розвитком підприємств, галузей, регіонів та економіки країни в цілому. У кінцевому підсумку

ціна виступає як засіб обліку результатів економічної діяльності суспільства і є одним із критеріїв вибору певних управлінських рішень.

Розподільча функція притаманна як податку, так і ціні. Щодо розподільчої функції податку, то вона витікає із суті податку як інструменту вартісного розподілу та перерозподілу доходів між соціальними верствами населення, між адміністративно-територіальними одиницями та галузями економіки. За допомогою податків відбувається перерозподіл вартості валового внутрішнього продукту між державою та її суб'єктами і через елементи податку (об'єкт, суб'єкт оподаткування, ставка податку, податкові пільги та інше) держава регулює вартісні пропорції такого розподілу. Даний перерозподіл здійснюється з метою забезпечення фінансовими ресурсами тих юридичних і фізичних осіб, які відчувають потребу в них, однак не в змозі отримати їх за рахунок надходжень. Тобто, податки виступають інструментом реалізації фіскальної політики держави та методом непрямого регулювання розподільчих і перерозподільчих процесів.

Суть розподільчої функції ціни полягає в тому, що за допомогою цін здійснюється розподіл та перерозподіл національного доходу між галузями економіки, регіонами, суб'єктами різних форм власності та соціальними верствами населення. Ціновий перерозподіл доходів здійснюється через співвідношення цін на різні види продукції певних галузей та їх елементи. Завдяки розподільчій функції ціни взаємопов'язуються доходи і витрати як виробників, так і споживачів. Реалізація цієї функції забезпечується шляхом включення в ціни товарів акцизного збору, ПДВ та інших податкових платежів, які спрямовуються до бюджетів різних рівнів. Саме такий зміст в розподільчу функцію ціни вкладають І.К.Салімжанов [163], Я.В.Литвиненко [69:15], Ю.Г.Тормоса [148]. Найактивніше розподільча функція проявляється через ціни, які встановлює або регулює держава. Єдність у виконанні податком і ціною розподільчої функції полягає в тому, що ці категорії виступають важелями господарського механізму і взаємодіють при різних формах розподілу.

Наступною спільною для обох категорій функцією виступає регулююча. Регулююча функція податку зводиться до того, що завдяки податкам держава

отримує можливість регулювати різні аспекти соціально – економічного життя на макрорівні, а на мікрорівні – впливати на конкретну поведінку платника податків. Так, змінюючи пропорції та режими вилучення в суб'єктів господарювання частки їх доходів шляхом диференціації ставок податків, визначення об'єкту та бази оподаткування, податок може впливати на поведінку конкретних платників та напрями їх діяльності.

Регулюючу функцію ціни окремі автори, зокрема, В.І.Кононенко [57:25], В.С.Пінішко [107:14], І.К.Салімжанов [163], І.П.Трацевський [149:14], поділяють на стимулюючу та балансуючу. Стимулююча функція полягає у заохочувальному або стримуючому впливі ціни на виробництво та споживання різних товарів, а балансуюча проявляється у тому, що за допомогою цін здійснюється зв'язок між виробництвом і споживанням та досягається рівновага між попитом і пропозицією. Однак, на нашу думку, виокремлювати дані функції недоцільно, оскільки сам термін «регулювати» означає вносити певний порядок, спрямовувати розвиток чи зміну чого – небудь в певне русло. Керуючись таким тлумаченням вважаємо, що регулююча функція поєднує в собі стимулюючу, балансуючу, стримуючу, соціально – економічну, господарську та ін. А відтак ми не розділяємо точки зору вчених і практиків про виконання податком окремої стимулюючої функції (Ю.Палкін, Ю.Медведєв [103:50]), економічної (Б.Болдирєв [157:340], В.М.Радіонова [156:265]), соціальної (В.В.Буряковський [19:16], В.М.Радіонова [156:266], Л.Ходов [36:309]), відтворювальної (Н.В.Міляков [84:23]) функцій, які, на нашу думку, можуть слугувати підфункціями однієї регулюючої функції. Як справедливо стверджує, на нашу думку, вітчизняний економіст С.Терьохін, «будь-який податок – інструмент обмеження свободи його платника, мова може йти лише про менший ступінь фіскального пригнічення окремої сфери діяльності. Тому, твердження про стимулюючу функцію податків – беззмістовне» [146:13].

Окремі автори [87:52;152:75;6:91] виділяють контрольну функцію податків зважаючи на те, що податок є фінансовою категорією. Контрольна функція податків полягає у можливості забезпечення контролю за правильністю визначення та своєчасністю сплати до бюджету податків. Мета цього контролю – розподілити ВВП

за допомогою податків так, щоб у необхідному обсязі та у визначений термін поступали у централізований фонд держави суми податків, передбачені чинним законодавством. Контрольна функція податків матеріалізується і реалізується на практиці через податковий контроль.

Функція ціни як засобу раціонального розміщення виробництва проявляється в тому, що за допомогою цін здійснюється переміщення капіталу з одних галузей економіки в інші, де прибутковість вища. Підприємство як суб'єкт ринкових відносин, як правило, обирає сферу найприбутковішої діяльності. В умовах української економіки при її своєрідній специфіці підприємці основну частку коштів спрямовують не у виробництво, а в торговельно-посередницьку діяльність, де норма прибутку значно вища. На нашу думку, податок виконує дві функції – фіскальну та розподільчо-регулюючу. Ціні притаманна обліково-інформаційна та розподільчо-регулююча функції (див. рис. 1.5).

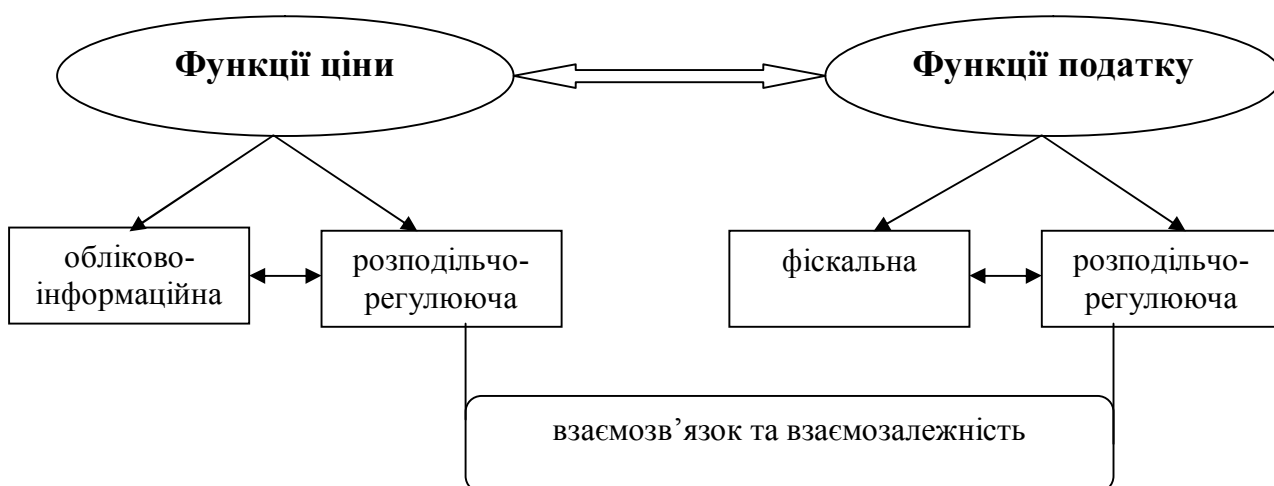


Рис. 1.5 Функціональне призначення податку і ціни

Усі інші функції податку (відтворювальна, соціальна, економічна, стимулююча, контрольна), як вірно зазначає А.І. Крисоватий лише «доводять багатогранність прояву розподільчо – регулюючого впливу оподаткування» [63:8].

Таким чином, обліково-інформаційна функція ціни та фіскальна функція податку відображають основне призначення цих категорій. Розподільчо-регулююча функція, яка властива як ціні, так і податку є підтвердженням того, що обидві категорії приймають участь в розподільчих процесах, а відтак взаємодіють в процесі функціонування господарського механізму держави. Питання функціонування і

взаємозв'язку цін та податків на споживання в господарському механізмі України періоду ринкових трансформацій присвячене дане дослідження.

Дослідження взаємозв'язку податків і цін взагалі, взаємозалежність податків на споживання і цін зокрема здійснено на матеріалах підприємств спиртової промисловості, що входять до складу державного об'єднання „Тернопільспирт”. Дане об'єднання виконує державні замовлення на виробництво спирту згідно одержаних нарядів. Д/О «Тернопільспирт» нараховує 10 спиртових заводів з річною потужністю 6 млн. дал., організовані комбінат продтоварів, виробничо-комерційне та акціонерне підприємства, мережа фірмових магазинів. Окрім основної продукції – спирту, підприємства об'єднання виготовляють горілчані вироби, вуглекислоту, сік концентрований, природно-столову воду, солод пивоварний (див. Додаток 3, И). Серед усієї продукції, що виробляється підприємствами найбільшу питому вагу займає виробництво спирту. Так, у 2002р. питома вага виробництва спирту складала 95%, у 2003р. – 97,7%, у 2004р. – 95,3%. За вказаний період потужність виробництва спирту зросла з 4619 тис. дал. у 2002р. до 5364 тис. дал. у 2004р. Дослідження впливу податкових чинників на ціноутворюючі механізми на ринку алкогольної продукції саме Тернопільської області зумовлено тим, що виробництво алкогольних напоїв, зокрема спирту та горілчаних виробів є однією з базових галузей економіки даного регіону.

1.2 Соціально-економічний зміст податків на споживання

Кожен податок, що справляється в державі, при виконанні ним розподільчо-регулюючої функції повинен нести певне економічне навантаження, зачіпати інтереси юридичних і фізичних осіб, які їх сплачують. В цьому плані особливий інтерес представляють податки на споживання (непрямі податки). Податки на споживання виступають надбавкою до ціни товару і пов'язані з процесом ціноутворення. На відміну від інших податків, які включаються в ціну за використанням різних механізмів, податки на споживання є видимими елементами

цін. Адже знаючи ціну товару і ставку податку на споживання завжди можна розрахувати їх суму, а відтак вплив на доходи споживачів товарів і послуг.

Еволюція податкових відносин знайшла своє відображення в існуванні різноманітних підходів до класифікації податків. Будь-яка класифікація певним чином є умовною, але обов'язковою при вивченні сукупності явищ, оскільки дає змогу згрупувати їх відповідно до вибраних для дослідження однорідних ознак. Класифікація податків – це групування податків за певними ознаками, що дозволяє розкрити їх сутність, призначення та роль у реалізації податкової політики держави, а також вплив на соціально-економічні процеси в суспільстві.

Найбільший інтерес для нашого дослідження представляє класифікація податків за формою оподаткування і поділ їх на дві групи: прямі і непрямі податки. Поділ податків на прямі і непрямі вперше здійснено Ж. Боденом наприкінці XVI століття. Особливість прямих податків полягає в тому, що їх справляння безпосередньо пов'язане з об'єктом оподаткування, їх платниками виступають конкретні особи (фізичні або юридичні). Завдяки такій особливості розмір прямих податків можна диференціювати в залежності від величини доходів суб'єктів оподаткування. Тому ці податки вважають справедливими і завдяки їм здійснюється перерозподіл доходів між окремими групами населення, вони виконують певну соціальну функцію. Непрямі податки – це податки, які визначаються розміром споживання і не залежать від величини доходу чи майна платника, виступають у вигляді надбавки до ціни і їх платником виступає кінцевий споживач даного товару чи послуги [139:15].

Чіткі критерії поділу податків на прямі і непрямі і до сьогодні не визначені. Відомий вчений, економіст В.Л.Андрущенко, досліджуючи податкові фінанси Заходу, посилається на позицію економістів минулого, що „на початку XX століття нараховувалось до десяти різних версій поділу податків на прямі і непрямі” [5:170]. Найбільш поширеною була класифікація за принципом співпадання чи неспівпадання юридично визначеного і фактичного платника податку, тобто можливість перекладання податків з одних платників на інші. До прямих відносили податки, що сплачувались платниками, на яких вони фактично покладені, а непрямі

податки – це ті, які повністю або частково перекладались на інших платників через механізм ціноутворення.

Поділ податків на прямі і непрямі, в основі якого лежить критерій їх перекидання, розглядали А.А. Соколов [136:258], І.Х. Озеров [98:544], Г. Якобі, М.І. Мітіліно, М. Тургенєв [151:326], фізіократи. Зокрема, представники фізіократів (Д.С. Мілль, Рау, А. Вагнер, Л. Больє) вказують, що відмінність прямих і непрямих податків обумовлена, насамперед, їх перекиданням. Всі податки, що безпосередньо „падають” на платника податку і не можуть бути перекидані шляхом їх включення в ціну товару є прямими податками. Ті податки, які законодавчо або в процесі економічної взаємодії податків та ринкових відносин попиту і пропозиції перекидаються законодавчо визначеним платником на споживача є непрямими податками [83:4]. Серед вчених дослідників сучасності таких поглядів дотримується Сінігевич А.В., Кочетков А.І. [58:5]. Зокрема Кочетков А.І. зазначає, що „кінцевим платником прямого податку є власник оподаткованого доходу, або одержувач оподаткованого доходу, тоді як платником непрямих податків є споживач товару, на якого податок перекидається через надбавку до ціни”.

Ми не заперечуємо самого існування процесу перекидання податків в теоретичному плані, однак на практиці досить важко визначити суму податку, яка перекидається на споживача. Тому, на нашу думку, критерій перекидання податків не може служити ознакою їх поділу на прямі і непрямі з таких міркувань:

- по-перше, з економічної точки зору податок – це відносини між державою та юридичними і фізичними особами (суб'єктами податку). Тобто, суб'єкти податку при сплаті податку вступають з державою у податкові відносини. Споживач (покупець) товару не вступає з державою у відносини, тому не може виступати платником податку. Споживач товару вступає у відносини з продавцем, який реалізує цей товар. Однак, ці відносини є не податковими, а товарно-грошовими (відносини обміну), при яких товар обмінюється на гроші. У процесі придбання (купівлі) товару споживача не цікавить сума включених в ціну податків, а те, наскільки пропозиція товару на ринку за певною ціною задовільняє споживчу потребу покупця;

- по-друге, джерелом сплати непрямих податків виступає виручка від реалізації продукції, валовий дохід продавця. Платник податку сплачує податок за рахунок власних доходів. Сплата як прямого, так і непрямих податку означає перехід власності від платника податку до держави. Тому, платник виступає носієм як непрямих податків, так як і прямих.

Виходячи із вищезазначеного, теза про те, що кінцевим платником прямих податків виступає той, хто отримує дохід чи є власником майна, а непрямих – споживач товару, на якого податок перекладається шляхом надбавки до ціни є суперечливою. Як стверджує Д.Г. Чернік «це лише теоретичне припущення, оскільки на практиці справа може обернутися інакше. Прямі податки за певних умов можуть також перекидатися на споживача. Так, прямий за визначенням податок на прибуток за умови перекидання його на ціни, стає непрямим. У свою чергу, непрямі податки також не завжди можуть бути перекидані на споживача, оскільки ринок не обов'язково у повному обсязі прийме товар за підвищеними цінами» [86:3]. Тобто, межа між прямими та непрямими податками нерідко буває умовною. Зважаючи на цю умовність в економічній літературі окремими авторами пропонується відмінити такий поділ, а за критерій класифікації податків прийняти ознаку, яка дозволяє оцінити вплив кожного з них на мотиви економічної поведінки виробника. Зокрема, Л.І. Якобсон [166:122] вважає, що прямі податки безпосередньо пов'язані з характеристиками платника: ними обкладаються юридичні і фізичні особи, а також їх доходи, а непрямі – з діяльністю, якою займається платник податків, тому ними оподатковуються ресурси, види діяльності, товари та послуги. У той же час Нікітін С.М., Степанова М.П., Глазова Є.С. [92:36] підкреслюють принципову відмінність прямих податків, які орієнтовані на обкладання доходів підприємництва чи населення, від непрямих, які спрямовані на кінцеве споживання. Такої ж думки дотримується Хімічова Н.І. та вказує, що «поділ податків на прямі і непрямі передбачає, з однієї сторони, оподаткування доходів, а з іншої – витрат» [157:272].

Окремі автори, зокрема Худяков А.І., Бродський М.Н., Бродський Г.М. [161:70] вказують, що відмінність прямих та непрямих податків полягає в

особливостях формування джерела сплати податку. По непрямих податках це джерело формує сама держава шляхом встановлення в директивному порядку надбавок до ціни товару. Внаслідок цього платник податку після реалізації товару одержує виручку в складі якої наявні кошти, необхідні для сплати податку. При прямих податках джерелом сплати податку виступає доход платника.

Розмежування податків на прямі і непрямі може здійснюватись з врахуванням такого критерію як платоспроможність платника. Так вважають Лебедев В.А. [68:467], Іловайський С.І. [50:250], Соколов А.А. [136:256] та інші. Оцінка платоспроможності, на їх думку, має обов'язково враховувати обсяги і види споживання, які є змістом всієї системи непрямих оподаткування. Зокрема, професор Лебедев В.А. вказує, якщо особа має певний дохід, то може заплатити певну суму податку пропорційну доходу. Якщо особа купує предмети споживання, це означає, що у неї є кошти для купівлі, а отже вона має певну податкову спроможність [68:468]. З цього приводу Мікеладзе П.В. пише [83:6], що згідно критерію поділу податків на прямі і непрямі за ознакою платоспроможності платника прямі податки безпосередньо оцінюють суб'єктивну платоспроможність окремих осіб (так як вона визначається наявними доходами та майном), а непрямі податки дозволяють визначити платоспроможність платника через рівень споживання товарів та послуг, тобто через їх витрати.

Певний інтерес представляє точка зору Худякова А.І., Бродського М.Н., Кучерявенка М.П., які вважають, що в основі поділу податків на прямі і непрямі лежить такий критерій як „носії податкового тягаря”. Зокрема, Кучерявенко М.П. [66:123] вказує, що при прямому оподаткуванні юридичний і фактичний платники співпадають, а при непрямому – таке співпадання може не відбутися. А саме, згідно чинного законодавства зобов'язання внесення суми податку до бюджету покладається на особу, що виробляє чи реалізує товар (надає послуги). Фактично тягар сплати податку покладено на споживача, який купує товар (послуги) за цінами, збільшеними на суму непрямих податків. Кучерявенко М.П., також, підкреслює особливість розмежування прямих і непрямих податків їх участю у процесі формування ціни: якщо прямі податки включаються в ціну на стадії

виробництва, то непрямі – лише на стадії реалізації як надбавка до ціни товару (послуги).

В узагальненому вигляді поділ податків на прямі і непрямі за формою оподаткування подає Мельник П.В. у монографії „Розвиток податкової системи у перехідний період” [81:90]. Такої ж думки дотримується Буряковський В.В. [19:89], а саме:

1. Залежно від ознак оплати (прямі – і платить, і несе одна особа; непрямі – платить одна особа, а несе податковий тягар інша);
2. Залежно від формування ціни (прямі податки включаються в ціну на стадії виробництва; непрямі – на стадії реалізації як надбавка до ціни товару);
3. Залежно від способу вилучення (прямі податки – по декларації, непрямі – по ставках);
4. Виходячи з джерела сплати (прямі – з виробництва матеріальних благ: доходу, майна, прибутку; непрямі – із споживання благ: витрат і використання речей).

Узагальнюючи різноманітні підходи до визначення критерію розмежування податків на прямі і непрямі слід відмітити, що погляди на них зазнавали значних трансформацій в процесі розвитку теорії податків, однак одностайної думки на сьогодні так і не досягнуто. Зазначимо, що у вітчизняному податковому законодавстві відсутнє визначення прямих і непрямих податків. Однак в спеціальних податкових нормативних актах використовують поняття непрямі податки. Згідно статті 1 Декрету Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26.12.1992р. «акцизний збір – це непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні та включається до ціни цих товарів (продукції)» [28]. У сучасній науковій економічній літературі зустрічаються такі визначення:

- «непрямі податки – це податки, які визначаються розміром споживання і не залежать від доходу або майна платника, виступають у вигляді надбавки до ціни на товар або послугу і платником яких є кінцевий споживач такого товару чи послуги [19:90];

- «податок непрямий – податок, суму якого долучають до ціни продукції, робіт чи послуг. На відміну від прямого податку непрямий податок не пов’язаний з доходом (майном) платників податку» [40:344];

- „непрямі податки встановлюються в цінах товарів і послуг, їх розмір для окремого платника не залежить від його доходів” [108:22].

Виходячи з цих положень можна визначити специфічні риси та функціональне призначення непрямих податків:

- *ознака сплати непрямих податків* – вносить податок до бюджету (тобто виступає посередником між бюджетом і фактичним платником) одна особа (суб’єкт податку), а сплачує – інша (носій податку або кінцевий споживач);

- *участь у формуванні ціни* – непрямі податки включаються до ціни на стадії реалізації як надбавка;

- *спосіб стягнення* – за ставками;

- *об’єкт оподаткування* – витрати на споживання товарів і послуг – при оподаткуванні специфічними акцизами; а при оподаткуванні універсальними акцизами – обсяг обороту або додана вартість;

- *джерело сплати* – доход.

В сучасних умовах при перенесенні стягнення універсальних акцизів зі сфери реалізації до сфери виробництва відмінність між прямим і непрямим оподаткуванням розмивається. Насамперед, чітко визначений об’єкт оподаткування – обороти по реалізації або додана вартість. При цьому об’єкти оподаткування частково збігаються: пряма форма – податок на прибуток і непрямі форма – податок на додану вартість, частину якого складає той же прибуток. З точки зору платника це практично однакові податки, тільки податок на додану вартість безпосередньо включається в ціну через надбавку, а податок на прибуток враховується при формуванні ціни тільки опосередковано – через рівень рентабельності товарів. Також непрямыми і прямими податками в рівних частинах оподатковуються доходи споживачів – носіїв податків, так як в одному випадку непрямі податки виступають у вигляді надбавки до ціни, а в другому – прямі податки включаються в ціну на

стадії виробництва. Це свідчить про те, що різниця між прямим і непрямим оподаткуванням в сучасних умовах є не досить суттєвою.

Сучасна класифікація податків відходить від традиційного їх поділу на прямі і непрямі, запропонувавши натомість практичнішу типологію за ознаками податкової бази (за економічним змістом об'єкта оподаткування). Такої думки дотримуються Альтшулер В. [3:343], Болдирєв Б. [157:345], Меньков Ф., Пепеляєв С.Г. [89:9]. Зокрема Пепеляєв С.Г. вказує, що згідно такої класифікації прямі податки розглядаються як податки на доходи, майно, а непрямі – як податки на споживання.

У вітчизняній системі оподаткування до групи податків на доходи відносять: податок на прибуток, податок на доходи фізичних осіб, податок на промисел, плата за торговий патент, фіксований сільськогосподарський податок. Друга група - це податки на майно: податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів, податок (плата) за землю, податок на нерухомість (проект). Третя група – податки на споживання: податок на додану вартість, акцизний збір, мито, які виступають надбавкою до ціни товарів, послуг.

Найпоширенішим визначенням податків на споживання, що подається у сучасній науковій економічній літературі, є таке: „податки на споживання – це податки, які виступають однією з причин зростання цін на споживчі товари і сплачуються споживачами побічно у вигляді більш високої плати за товари. Тобто, ознакою даних податків є завуальована від справжніх платників форма вилучення частини їх доходів". З даним визначенням податків на споживання ми не погоджуємось з таких міркувань:

1) податки на споживання лише за умови нееластичного попиту можуть повністю перекидатися на ціну зумовлюючи її зростання, за умови ж еластичного попиту на товари, послуги ці податки на величину ціни не впливають (детальніше вплив еластичності попиту та пропозиції на ціну нами розглянуто у підрозділі 1.3);

2) податки на споживання, як податки на доходи і майно включаються в ціну товару і фактичними їх платниками виступають споживачі товарів, послуг. Тому, дана ознака не може виступати основою при визначенні податків на споживання.

Податки на споживання, безпосередньо, пов'язані з процесами ціноутворення, а тому їх соціально-економічну сутність потрібно давати саме з позиції впливу на формування та визначення ціни. Таким чином, ми більш схилиємось до думки, що податки на споживання – це податки, які беручи участь у процесах споживання, виступають видимими елементами цін товарів (послуг) та регулюють обсяги споживання, впливаючи при цьому на купівельну спроможність населення, а відтак і на суспільний добробут.

За своїм змістом податки на споживання (при певному рівні споживання) мають регресивний характер: чим більший дохід споживача, тим менша питома вага цих податків у його доходах і навпаки, чим менший дохід споживача, тим більшу питому вагу займають в них податки на споживання. Тому, податки на споживання вважаються найбільш соціально несправедливими. Однак, ми погоджуємось з позицією Мельника П.В., який зазначає, що споживання обмежується людськими, суто фізіологічними, психологічними, споживчими потребами. При певному рівні насичення людських потреб споживання зменшується, зростають заощадження. Тому, в країнах з високо розвинутою економікою порівняно з країнами з перехідним типом економіки сплачується більше податків з неспожитого доходу (заощаджень), який перерозподіляється на користь незаможних верств населення [81].

Історичний аспект становлення та розвитку податків на споживання у різних країнах світу здійснювався за двома напрямками. Перший напрям характерний для європейських країн, де основу оподаткування складали майнові податки та податки на доходи. Податки на споживання виникли вже на відповідному рівні розвитку податкових систем цих країн. Другий напрям визначався умовами країн, території яких освоювалися значно пізніше (США, Австралія та ін.). Даний напрям характеризується широким використанням податків на споживання, так як податки на доходи, майно не могли забезпечити необхідні обсяги надходжень до бюджету для фінансування державних потреб [14:18-19]. Податки на споживання складають значну частину податкових надходжень у країнах ОЕСР. До податків на споживання у цих країнах відносять різні види оподаткування: податки на покупки, на продаж,

податок на додану вартість, акцизи, податки на експорт та імпорт (мити), податки на переведення власності, майна чи цінних паперів та ін. [143:106].

Найпоширенішою формою податків на споживання є акцизи. Акцизи – це податки на споживання, які встановлюються у вигляді надбавки до ціни. Акцизами оподатковуються предмети масового споживання, які виробляються і реалізуються фізичними і юридичними особами в середині країни. Акцизами також обкладаються іноземні товари, що реалізуються приватними торговцями на внутрішньому ринку. Акцизи характерні для системи ринкового ціноутворення при якому держава встановлює лише надбавку до ціни. Саме слово „акциз” означає „відрізати, відсікати”. Розрізняють фіксовані та пропорційні ставки акцизів в залежності від методу встановлення надбавки. Фіксовані ставки акцизів встановлюються у грошовому виразі на одиницю продукції та не залежать від ціни реалізації. Однак, акциз виступає елементом ціни товару, а відтак – завищений розмір ставки акцизу зумовлює підвищення ціни реалізації, що тягне за собою скорочення споживання, а звідси і зменшення бюджетних надходжень від акцизів. Тому слід досить виважено відноситись до питання підвищення фіксованих ставок акцизу. Пропорційні ставки акцизів дещо нівелюють вищезазначені вади, вони встановлюються у відсотках до обсягів реалізації, а тому реагують на всі коливання ринку, зокрема інфляційні.

В залежності від охоплення товарів оподаткуванням акцизи поділяються на специфічні та універсальні. Тривалий час основним видом податків на споживання залишались специфічні акцизи, що встановлювались на окремі товари. Світовій практиці відомі кілька форм обкладання товарів специфічними акцизами – від площі посіву сировини, з якої виготовлявся підакцизний товар, до продуктивності знарядь виробництва підакцизного товару та сировини, напівфабрикатів, у подальшому – готова продукція. Еволюційний розвиток специфічних акцизів зумовив необхідність скасування недосконалих форм їх обкладання. Зокрема тих, основний зміст яких полягав у встановленні податків, виходячи з середнього виходу готової продукції з одиниці площі посіву сировини, середньої продуктивності знарядь виробництва та ін. Оподаткування специфічними акцизами окремих видів готової продукції характеризується низкою переваг, що зумовили необхідність їх застосування на

практиці. Зокрема, до таких переваг слід віднести: законодавчо визначений, а отже заздалегідь відомий розмір акцизу з одиниці продукції; акциз сплачується один раз виробником продукції, що не передбачає кумулятивного ефекту; термін сплати акцизу максимально наближений до моменту реалізації продукції, що забезпечує повну сплату податку.

Еволюція специфічних акцизів характеризується закономірністю скорочення кількості підакцизних товарів. У середні віки, період найбільшого розвитку непрямого оподаткування, акцизами обкладалися як предмети широкого вжитку (в тому числі товари першої необхідності), так і предмети розкоші. Поступово перелік товарів, що підпадали під акцизне оподаткування скорочувався і сьогодні поширюється лише на предмети розкоші, соціально та екологічно шкідливі товари. Процес скорочення переліку підакцизних товарів зумовлений запровадженням універсальних акцизів. Нині коло підакцизних товарів у розвинутих країнах не є широким та включає: алкогольні і тютюнові вироби, пальне, деякі види транспортних засобів, ювелірні вироби, літальні апарати, кава, пиво та ін. Слід враховувати і той факт, що рівень споживання підакцизних товарів у кожній окремо взятій країні буде різним і залежить, насамперед, від життєвого рівня її громадян. Високий рівень життя населення відповідно впливає на рівень споживання підакцизних товарів.

Універсальні акцизи, на відміну від специфічних, встановлюються для всього обсягу реалізації продукції. Однією із форм універсальних акцизів є податок з обороту у багаторівневій формі. Його суть полягає в тому, що оподатковується валовий оборот на всіх стадіях виробництва і обігу товарів. Таке оподаткування має кумулятивний характер, оскільки податок з обороту у багаторівневій формі стягувався з усієї вартості обороту, включаючи вартість сировини та матеріалів. В процесі його використання, коли кількість стадій виробництва і обігу більше однієї, виникає ефект послідовного збільшення податкового навантаження. Фактичне податкове навантаження в таких умовах залежить від довжини шляху просування товару від виробника до споживача. Дана форма непрямого оподаткування призводила до постійного збільшення оподаткованого обороту. Окрім того,

багаторівнева форма оподаткування значно ускладнювала механізм нарахування та сплати податку, що зумовило необхідність переходу на однорівневу форму оподаткування.

Однорівнева форма непрямого оподаткування застосовувалась у виробництві, оптовій та роздрібній торгівлі. Об'єктом оподаткування податком з обороту в однорівневій формі на стадії виробництва є валовий оборот по реалізації товару при виході його з місця виробництва; на оптовому рівні – всі оптові обороти та обороти виробничих підприємств, які реалізують продукцію безпосередньо в роздрібній торгівлі, міняючи оптовий рівень; в роздрібній торгівлі – оборот по реалізації товарів кінцевому споживачу.

Наступною формою універсальних акцизів є податок на додану вартість. Вперше зміни у структурі податків на споживання ввела Франція у 1954р., яка замінила податок з обороту на податок на додану вартість. Принциповою відмінністю цього виду податку від податку з обороту є те, що зберігаючи усі переваги податку з обороту податок на додану вартість ліквідує явище кумулятивного ефекту. Його суть полягає в тому, що податком на додану вартість оподатковується лише вартість, додана на кожній стадії просування товару від виробника до споживача. Завдяки цьому податок на додану вартість не поширюється на перенесену вартість, яка вже була попередньо оподаткована. До позитивних сторін ПДВ відносять: легку передкладність, високу фіскальну ефективність; широку базу оподаткування завдяки включенню в неї, окрім товарів, роботи і послуги; сприяння нагромадженню та інвестуванню, оскільки оподатковується споживання, а не безпосередній дохід суб'єкта господарської діяльності; уникнення кумулятивного ефекту [85:42]. Зважаючи на велику кількість позитивних сторін податок на додану вартість знайшов своє місце у податкових системах багатьох розвинутих країн світу, замінивши податок з обороту. В цьому контексті варто зазначити, що у Світовому податковому кодексі, розробленому в рамках Міжнародної податкової програми, який втілює найпередовіший досвід сучасної науки і практики оподаткування, податку на додану вартість приділяється особлива увага. Як зазначає Соколовська А.М., „поява ПДВ є наслідком

закономірної еволюції форм універсального акцизу від простих до більш складних, від податку з обороту в багаторівневій формі та податку з обороту в однорівневій формі (податок з продажу або податок з купівель) до податку на додану вартість як найновішу і остаточну форму історичної еволюції податку з обороту” [137:128]. Порівняльна характеристика універсальних акцизів (податку з продажу, податку з обороту та ПДВ) подано у Додатку Д.

Другий вид податків на споживання представлений фіскальною монополією. Суть фіскальної монополії полягає у встановленні державою такої ціни, яка б забезпечувала їй певні надходження. Фіскальна монополія виражає прибуток держави від реалізації монопольних товарів. Вона може бути повною або частковою. При повній монополії держава залишає за собою право на виробництво і реалізацію окремих товарів за встановленими нею цінами. При частковій монополії держава монополізує лише процес ціноутворення, або ціноутворення і процес виробництва товарів, або ціноутворення і реалізацію товарів. Об’єктом фіскальних монополій завжди були масові споживчі товари: сіль, алкогольна продукція, тютюнові вироби, сірники та ін. [143:108]. Слід відмітити, що сьогодні фіскальна монополія практично не застосовується.

Третій вид податків на споживання представляє мито, що стягується з товарів, які переміщуються через митний кордон країни у будь-який спосіб (експортуються, імпортуються чи проходять транзитом). Мито включається до ціни товарів і сплачується суб’єктом, який фактично переміщує товар через кордон, проте за рахунок покупця. Стягується мито за ставками, передбаченими митними тарифами в розрізі окремих товарів із зазначенням одиниці митного оподаткування та податкової ставки.

На різних етапах економічного розвитку країн, які передбачають встановлення відповідних тактичних та стратегічних завдань, мито забезпечує реалізацію фіскальної, політичної та економічної політики. Фіск є об’єктивним, проте не домінуючим в процесі обрання того чи іншого виду митної політики. Економічна мета досягається шляхом впливу ставок мита на раціоналізацію структури експорту – імпорту в країні, переведення цієї сфери діяльності на автономний режим з

мінімальним втручанням держави через механізм управління. В політичному плані митна політика може виступати дієвим інструментом економічного тиску на інші держави або ж створювати для них режим найбільшого сприяння.

Наявність позитивних ознак податків на споживання зумовлює їх вагоме місце у податкових системах розвинутих країн світу, досвід яких є корисним для України, зважаючи на обраний нею курс на гармонізацію з податковими системами країн Європейського Союзу.

В теорії оподаткування точаться дискусії щодо ефективності податків на доходи, майно та податків на споживання у різних державах на різних етапах становлення їх податкових систем. У процесі еволюції оподаткування співвідношення між податками на доходи, майно та споживання постійно змінювалось. Так, розквіт оподаткування споживання характерний для більшості країн у XVII-XVIII століттях, що зумовлено наступними причинами [137:108-109]:

- низьким рівнем доходів більшості населення;
- відносною простотою стягнення податків на споживання, необхідність якої зумовлена недосконалим механізмом оподаткування;
- непомітністю податків на споживання для фактичних платників, внаслідок чого підвищення ставок цих податків не викликало опору з боку населення.

Вже у XX столітті у більшості країн Заходу спостерігається підвищення питомої ваги податків на доходи і перетворення їх на основне джерело надходжень до бюджету. Такі зміни обумовлені:

- підвищенням життєвого рівня більшості населення;
- удосконаленням механізму оподаткування;
- підвищенням рівня податкової культури;
- орієнтацією окремих країн на вирішення соціальних проблем.

Під впливом вищезазначених чинників формуються податкові системи, в яких переважають податки на доходи і майно. В більшості розвинутих країн Західної Європи (крім Франції і Німеччини) питома вага податків на споживання скорочується, що підтверджується даними таблиці 1.1. Співвідношення між податками на доходи, майно і податками на споживання на користь податків першої

групи зумовлене, насамперед, зростанням життєвого рівня основної маси населення, а також орієнтацією розвинутих країн на соціальний компроміс з дотриманням принципу соціальної справедливості в оподаткуванні.

Таблиця 1.1

Співвідношення податків на доходи і майно та податків на споживання в окремих країнах Західної Європи у 1996 р.*

| № п/п | Країна | Питома вага у податкових надходженнях, % | |
|-------|-----------|--|-----------------------|
| | | податки на доходи і майно | податки на споживання |
| 1 | Швеція | 58,8 | 41,2 |
| 2 | Данія | 62,7 | 37,3 |
| 3 | Бельгія | 58,5 | 41,5 |
| 4 | Франція | 39,6 | 60,4 |
| 5 | Німеччина | 44,6 | 55,4 |
| 6 | Швейцарія | 67,3 | 32,7 |
| 7 | Італія | 55,5 | 44,5 |

*Джерело [137:111]

Адже податки на доходи, що роблять рівень оподаткування безпосередньо залежним від рівня доходів громадян, є більш справедливими на відміну від податків на споживання, які мають регресивний характер. Тобто, питома вага податків на споживання в доходах громадян тим вища, чим нижчий рівень їх доходів. Поряд з тим, країнам, що розвиваються притаманна протилежна тенденція: за низького рівня матеріального забезпечення населення неможливо за допомогою податків на доходи, майно формувати необхідні фінансові ресурси держави. Таку закономірність чітко ілюструють дані таблиці 1.2. Переважання питомої ваги податків на споживання над податками на доходи, майно властиве державам, що розвиваються і у яких обсяг ВВП на одного жителя є нижчим за 500 дол. Однак, серед розвинутих країн є такі, в яких питома вага податків на споживання серед усіх податкових надходжень є досить високою (див. табл. 1.1). До таких країн відносяться: Франція (60,4%), Німеччина (55,4%). Це зумовлено традиціями оподаткування, суспільними поглядами на роль та значення окремих видів податків, особливостями соціально-економічної політики урядів цих країн, спрямованої на

стимулювання господарської діяльності та розв'язання найважливіших соціальних проблем.

Таблиця 1.2

Співвідношення питомої ваги податків на споживання у податкових надходженнях в залежності від обсягу ВВП на одного жителя*

| Обсяг ВВП на одного жителя, (у дол.США) | Кількість країн, що включені в групу | Питома вага податків на споживання в податкових надходженнях, % |
|---|--------------------------------------|---|
| Країни, що розвиваються | | |
| 100 і нижче | 20 | 68 |
| 101-200 | 11 | 64 |
| 201-500 | 19 | 64 |
| 501-850 | 9 | 50 |
| Розвинені країни, вище 850 | 15 | 32 |

*Джерело [81:104]

Ще однією причиною переваги податків на споживання у податкових системах країн є можливість їх використання для збалансування місцевих бюджетів. Адже споживання у територіальному розрізі є більш-менш рівномірним, а тому за рахунок податків на споживання можуть забезпечуватись необхідні надходження до різних адміністративно-територіальних одиниць.

Підсумовуючи питання про співвідношення податків на споживання та податків на доходи і майно в різних країнах світу слід відмітити, що таке співвідношення відрізняється не лише стосовно розвинених країн та країн, що розвиваються, а й стосовно окремих країн, що входять в ту чи іншу групу. Структура податкової системи кожної країни відображає насамперед, специфічні умови її економічного розвитку.

Практика оподаткування споживання в Україні має ще коротку історію свого становлення і розвитку. ПДВ та акцизний збір було запроваджено у 1992р. замість раніше діючого податку з обороту. Впровадження нових видів податків на споживання (ПДВ і акцизного збору) пов'язане з необхідністю забезпечення високих та стабільних надходжень до бюджету та відповідало ринковим засадам

господарювання. Співвідношення податків на доходи і майно та податків на споживання у зведеному бюджеті України відображено у таблиці 1.3.

Таблиця 1.3

**Питома вага податків на доходи і майно та податків на споживання у
доходах зведеного бюджету України у 1998 – 2004 рр. %**

| Показники | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 |
|--------------------------|------|------|------|------|------|------|------|
| Доходи бюджету, всього | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| Податки на доходи, майно | 35,5 | 36,1 | 38,5 | 43,0 | 44,0 | 45,3 | 40,8 |
| Податки на споживання | 38,2 | 39,4 | 39,6 | 45,2 | 37,2 | 36,6 | 45,1 |
| Інші доходи | 26,3 | 24,5 | 21,9 | 11,8 | 18,8 | 18,1 | 14,1 |

* складено автором за даними звітності Державної податкової адміністрації України

Дані таблиці 1.3 показують, що в доходах зведеного бюджету України в 1998-2004рр. переважають податки на споживання (виключення становить 2002 і 2003рр.).

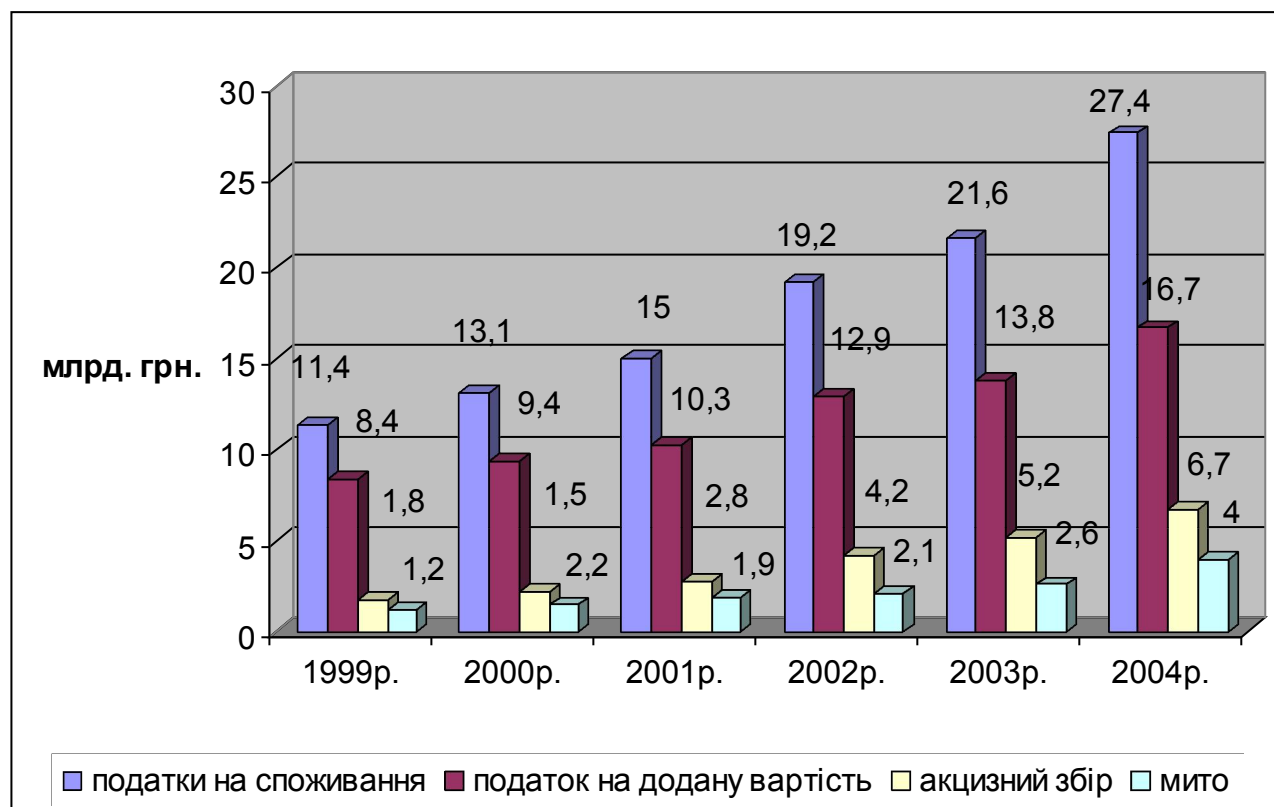


Рис. 1.6 Динаміка обсягів надходжень податків на споживання до зведеного бюджету України у 1999-2004рр.

В 2004р. податки на споживання перевищили податки на доходи і майно на 4,3%, що обумовлено як економічним зростанням, так і посиленням фіскальної спрямованості податкової політики держави. Динаміка надходження податків на споживання в 1999-2004рр. по видах податків представлена на рис. 1.6.

В 1999 – 2004рр. при загальному зростанні податкових надходжень в 2,1 рази (з 19,7 млрд. грн. у 1999р. до 41,8 млрд. грн. у 2004р.) спостерігається випереджаючий ріст податків на споживання. ПДВ зріс майже в 2 рази, акцизний збір в 3,7 рази, мито – в 3,3 рази.

Таким чином, структура податкової системи України, в якій переважають податки на споживання, відповідає загальним закономірностям розвитку податкових систем перехідного періоду. Адже в умовах падіння реальних доходів суб'єктів господарювання, зростання кількості збиткових підприємств, низького рівня доходів громадян, недосконалості податкового законодавства неможливо за допомогою податків на доходи і майно забезпечити необхідні обсяги надходжень до бюджету.

1.3 Цінові аспекти оподаткування процесів споживання

Економіку будь-якої держави обслуговують різні ціни, які в систематизованому вигляді представляють систему цін. В навчальній літературі ціни, що використовуються в Україні, включають ціни, згруповані по галузях економіки (промисловість, сільське господарство, транспорт та ін.), по території їх дії (єдині чи регіональні), в залежності від термінів дії (постійні чи тимчасові), від рівня інформованості, франкування тощо. В Законі України „Про ціни і ціноутворення” (1990р.) виділено ціни в залежності від державного регулювання (вільні, державні фіксовані та регульовані). В Положенні про порядок формування і застосування вільних (ринкових) цін і тарифів на продукцію, товари, послуги (1991р.) мова ведеться про оптові, відпускні і роздрібні ціни, тобто їх види в залежності від сфери суспільного відтворення, які вони обслуговують (виробництво

чи обмін). Реальну економіку України в сфері виробництва обслуговують оптові і відпускні ціни, сферу обігу – гуртово-відпускні ціни (коли реалізація здійснюється великими партіями торговими посередниками) і роздрібні ціни, по яких товар реалізується безпосереднім споживачам.

Серед сукупності цін, що обслуговують українську економіку заслуговує на критичну оцінку термін „оптова” ціна, який міцно прижився в системі цін, але ні по суті, ні по назві не відповідає реаліям сьогодення. В основу терміну „оптова ціна” закладено російське слово „опт”, яке у тлумачному словнику С.І. Ожегова трактується як „купля, продаж партіями, більшими кількостями” [97:455]. В українській мові терміну „опт” відповідає слово „гурт”. Крім того, в ринковій економіці на відміну від адміністративної, реалізація (збут) продукції здійснюється не обов’язково великими партіями. Термін „гуртова ціна” доцільно вживати в умовах реалізації товару великими партіями, яку здійснюють гуртові ланки в сфері обігу (гуртовні). Тому, ми вважаємо обґрунтованим внесення змін у вітчизняні нормативні акти з питань ціноутворення і заміну терміну „оптова ціна” назвою „виробнича ціна”. Пропозиції щодо класифікації цін в залежності від сфери, яку вони обслуговують, введення терміну „виробнича ціна” повинні знайти відображення у новій редакції Закону України „Про ціни і ціноутворення”, підготовку якого здійснює Міністерство економіки та з питань європейської інтеграції України.

Кожен вид цін складається з певних елементів, які є законодавчо визначеними і включаються в ціну або вилучаються з неї в певній послідовності.

Оптова (виробнича) ціна – це ціна, яка обслуговує сферу виробництва і яка повинна забезпечити виробнику відшкодування витрат і отримання прибутку. Регулювання оптових цін здійснюється шляхом встановлення граничних цін або граничних нормативів рентабельності.

Відпускна ціна – це ціна по якій виробники реалізують свою продукцію і яка включає витрати та прибуток і збільшується на суму податків на споживання: акцизного збору і податку на додану вартість.

Просування товару від виробника до споживача забезпечує сфера обігу через гуртову і роздрібну торгівлю. Кожна ланка сфери обігу формує ціну, яка враховує ціну придбання і торговельну надбавку. Торговельні надбавки встановлюються на рівні, достатньому для відшкодування витрат обігу і формування прибутку. Витрати обігу і прибуток – це заново створена вартість в сфері торгівлі, яка оподатковується універсальним акцизом – податком на додану вартість.

Зовнішньоекономічну діяльність обслуговують експортні та імпорتنі ціни. Порядок формування експортних і імпорتنих цін нами буде розглянуто в параграфі 2.3 „Податки на споживання як інструмент регулювання зовнішньоекономічної діяльності”. Таким чином, податки на споживання є елементами відпускних, гуртово-відпускних і роздрібних цін на товари і послуги вітчизняних товаровиробників. Види цін, їх елементи, включаючи податки на споживання, представлені в Додатку Г.

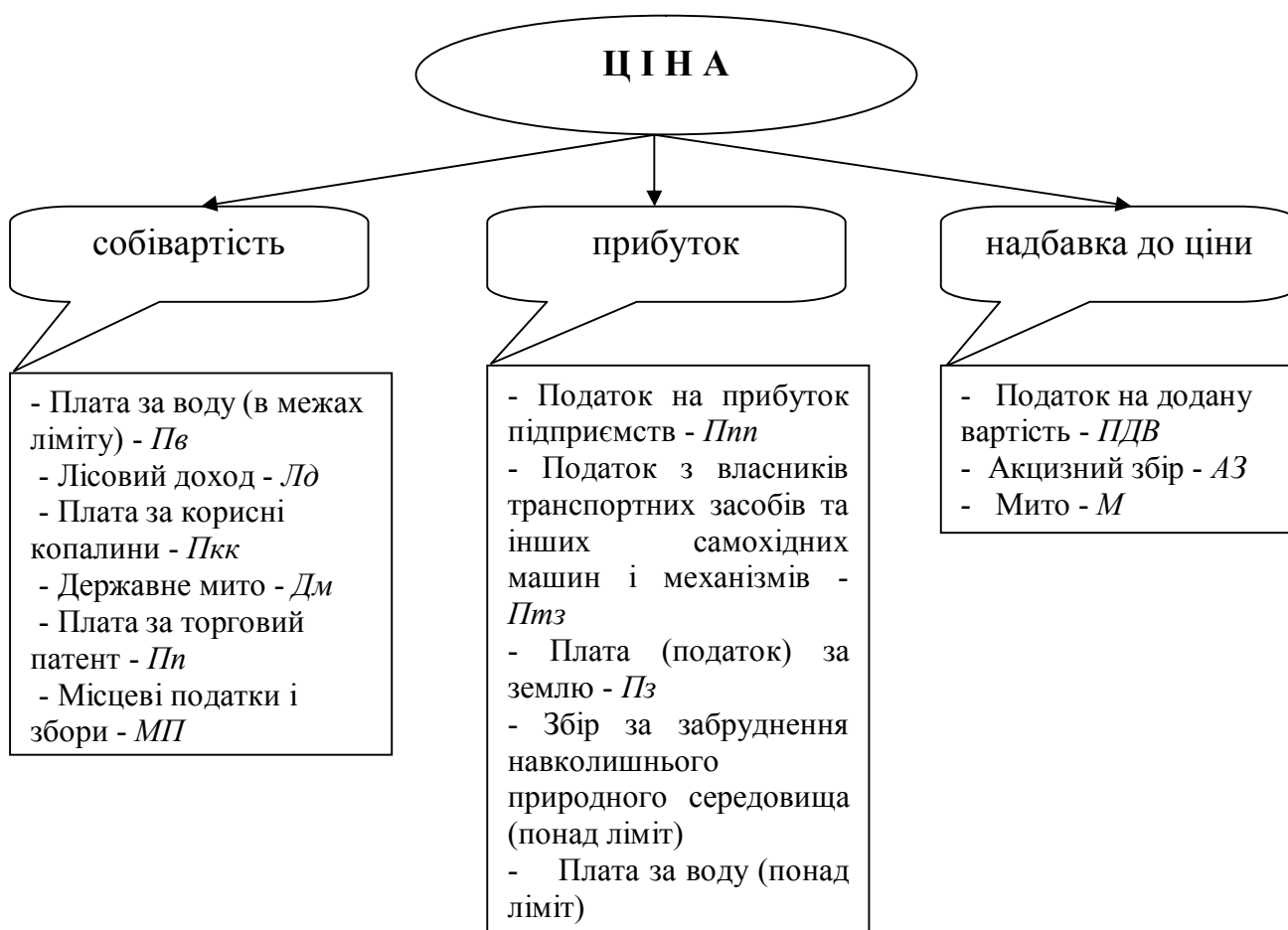


Рис. 1.7 Класифікація податків та податкових платежів за джерелами їх сплати

Податки, що справляються в Україні в залежності від джерел їх сплати і впливу на рівень цін можна поділити на 3 групи (див. рис. 1.7).

Перша група – це податкові платежі, які включаються в собівартість продукції є представлені ресурсними платежами. Ресурсні платежі (за воду в межах ліміту, за ліс, за видобуток корисних копалин), по суті, є ціною певного виду ресурсів. Збільшення цих податків обумовлює ріст собівартості, ріст цін, а при державному регулюванні цін – зменшує суму прибутку. Сила впливу ресурсних платежів залежить від обсягу використаних ресурсів, що включаються в собівартість продукції шляхом розподілу через матеріальні та інші витрати. До даної групи податків також слід віднести місцеві податки і збори. Податки першої групи суттєвий вплив на рівень цін не справляють.

Друга група – це податки, які сплачуються за рахунок прибутку (податок на прибуток, плата за понадлімітний забір води, плата за землю, податок з власників транспортних засобів та інших самохідних машин і механізмів). Ці податки прямо через ціни не зачіпають інтереси суб'єктів господарювання, адже елементом ціни є прибуток. Зміна цих податків зменшує або збільшує ту частину прибутку, яка може бути використана для власних потреб (капіталізацію, матеріальне заохочення та інше.). Однак, справляння цих податків впливає на фінансові ресурси господарюючого суб'єкта у тому випадку, коли надходить термін сплати податку, а джерело (прибуток) відсутнє або недостатнє. У цьому випадку сплата податків забезпечується за рахунок стійких пасивів, а при їх відсутності – за рахунок обігових коштів, а також коштів, призначених на виплату заробітної плати, зумовлюючи при цьому кризу платежів, затримку виплати заробітної плати та інше.

Третя група - це податки на споживання, до яких належать ПДВ, акцизний збір і мито (експортне та імпорнтне). Ці податки є непрямими, однак, з точки зору ціноутворення вони прямо впливають на ціну товарів. ПДВ і акцизний збір по вітчизняних товарах – це елементи ціни, адже знаючи ціну виробника і ставки цих податків можна розрахувати їх суму, питому вагу в ціні конкретного товару [105:287].

Податки і податкові платежі, які включаються у відпускну ціну товару формують податкове навантаження, що визначається відношенням їх до виручки від реалізації продукції. З метою визначення рівня податкового навантаження на відпускну ціну на спирт нами проаналізовано звіти про фінансові результати господарської діяльності Козлівського спиртозаводу, що входить до складу підприємств Д/О „Тернопільспирт” за 2001 – 2004рр. (див. табл.1.4).

Таблиця 1.4

Питома вага податків у виручці Козлівського спиртозаводу у 2001 – 2004рр.*

| Показники | 2001р. | | 2002р. | | 2003р. | | 2004р. | |
|---|-----------|----------------|-----------|----------------|-----------|----------------|-----------|----------------|
| | тис. грн. | у % до виручки | тис. грн. | у % до виручки | тис. грн. | у % до виручки | тис. грн. | у % до виручки |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| Виручка від реалізації продукції | 12697,0 | 100,00 | 21038,0 | 100,00 | 31606,0 | 100,00 | 40115,0 | 100,00 |
| ПДВ (податкове зобов'язання) | 2116,2 | 16,67 | 3506,9 | 16,67 | 5267,7 | 16,67 | 6685,8 | 16,67 |
| Акцизний збір | 266,1 | 2,10 | 550,3 | 2,62 | 878,9 | 2,78 | 1064,7 | 2,65 |
| Собівартість продукції, всього | 6256,0 | 49,27 | 10265,0 | 48,79 | 19181,0 | 60,69 | 16202,0 | 40,39 |
| Податки, що відносяться на собівартість, з них: | 6,8 | 0,06 | 7,8 | 0,04 | 10,9 | 0,03 | 8,9 | 0,03 |
| - плата за воду | 1,8 | 0,01 | 2,1 | 0,01 | 2,7 | 0,01 | 2,9 | 0,01 |
| - збір за забруднення навколишнього природного середовища | 1,0 | 0,01 | 1,2 | 0,01 | 3,6 | 0,01 | 1,4 | 0,01 |
| - збір за геологорозвідувальні роботи | 0,6 | 0,01 | 0,8 | 0,00 | 0,8 | 0,00 | 0,9 | 0,002 |
| - комунальний податок | 3,4 | 0,03 | 3,7 | 0,02 | 3,8 | 0,01 | 3,7 | 0,0 |
| Прибуток, всього | 4058,7 | 31,96 | 6715,7 | 31,92 | 6278,4 | 19,86 | 16162,5 | 40,29 |
| Податки, що сплачуються з прибутку, з них: | 1224,0 | 9,64 | 2025,9 | 9,62 | 1590,8 | 5,03 | 4061,9 | 10,12 |

продовження таблиці 1.4

| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
|--|--------|-------|--------|-------|--------|-------|---------|-------|
| - податок на прибуток | 1214,9 | 9,57 | 2009,9 | 9,55 | 1562,5 | 4,94 | 4033,5 | 10,12 |
| - плата за землю | 7,7 | 0,06 | 13,4 | 0,06 | 15,1 | 0,05 | 17,5 | 0,04 |
| - податок з власників транспортних засобів | 1,4 | 0,01 | 2,6 | 0,01 | 13,2 | 0,04 | 10,9 | 0,03 |
| Всього податків | 3613,1 | 28,47 | 6090,3 | 28,95 | 7748,3 | 24,51 | 11821,3 | 29,47 |

* складено автором за даними звітності Козлівського спиртозаводу у 2001-2004рр.

Проаналізувавши дані таблиці 1.4 бачимо, що питома вага податків у виручці підприємства у 2001-2004рр. зменшується з 28,95% у 2002р. до 24,51% у 2003р. при зростанні обсягу виручки у 3 рази. Причиною такого співвідношення виступає загальне зростання собівартості продукції з 10265,0 тис.грн. у 2002р. до 19181,0 тис.грн. у 2003р., тобто у 1,9 рази. Зменшення собівартості у 2004р. до 16202,0 тис.грн. при зростанні обсягу продаж привело до збільшення прибутку більше як у 2,5 рази. При зростанні прибутковості підприємства частка податків, які включаються до собівартості продукції в ціні товару скорочується з 0,06% у 2001р. до 0,03% у 2004р. Рівень податкового навантаження на одну гривню реалізованої продукції складає 28 коп. у 2001р. та у 2002р., у 2003р. – 24 коп., а у 2004р. відповідно – 29 коп. Найбільшу питому вагу серед податкових платежів у виручці підприємства складають податки на споживання (ПДВ і акцизний збір) по роках відповідно 65,92%, 66,63%, 79,35%, 65,89%. Зі збільшенням виручки підприємства від реалізації продукції зростає обсяг податків на споживання в ній. Так, на Козлівському спиртозаводі обсяг реалізації продукції збільшився з 12697,0 тис.грн. у 2001р. до 40115,0 тис.грн. у 2004р., або у 3,1 рази. Сума ПДВ в структурі виручки підприємства за цей період зросла з 2116,2 тис.грн. у 2001р. до 6685,8 тис.грн. в 2004р., або у 3,1 рази, сума акцизного збору, за даний період, зросла з 266,1 тис.грн. до 1064,7 тис.грн., або у 4 рази. На одну гривню реалізованої продукції в середньому припадає 19 коп. податків на споживання і менше 10 коп. інших податків, що відносяться на собівартість та сплачуються з прибутку. Як видно з наведених даних, податки на споживання здійснюють найбільший вплив на ціну та

обсяг реалізації продукції. Зокрема, за рахунок ПДВ і акцизного збору з виручки цього підприємства „відсікається” понад 19% виручки, в загальній сумі сплачених податків частка податків на споживання коливається від 65,89 % до 79,35 %.

Поряд із визначенням податкового навантаження на ціну товару при дослідженні питання оподаткування споживання та його впливу на процеси ринкового ціноутворення об'єктом дослідження, безпосередньо, виступає можливість перекладання податків, тобто визначення фактичного платника податків. За визначенням професора А.А.Соколова під перекладанням податків слід розуміти «визванное налогом изменение цен товаров и услуг, при котором плательщик получает возможность в той или иной мере перенести бремя налога на других лиц, либо на своих покупателей (случай прямого переложения), либо на своих поставщиков (случай обратного переложения)» [136:178]. Перекладання податку з однієї особи (платника податку) на іншу (носія податку), який виступає фактичним його платником, або ж навпаки здійснюється через процеси ринкового ціноутворення, безпосередній вплив на які справляють попит та пропозиція товарів, послуг на ринку. Тому, як вірно зазначає П.Самуельсон [122], головним завданням у системі оподаткування є з'ясування того, хто виступатиме дійсним платником податку: продавець чи споживач, що, в свою чергу, впливатиме на розподіл податкового навантаження між виробниками (продавцями) та споживачами товарів, послуг.

Теорія перекладання податків є мало дослідженою у світовій фінансовій науці. Її основним завданням є дослідження ролі та значення податку, як особливого ціноутворюючого фактору під впливом якого змінюється ринкова рівновага між попитом та пропозицією. Спробою вирішення проблеми можливого перекладання податків, поряд з іншими науковими працями відомих економістів класиків: А.Сміта, Д.Рікардо, а також Курно, Панталеоні, Вікселя, Маршалла та ін. є дослідження професора А.А.Соколова [136:178-179], який виділяє три можливі способи впливу податків на ціни:

- 1) прями́й вплив передбачає підвищення (зниження) ціни товару, послуги через запровадження податку на всю його величину або ж на певну частину податку;
- 2) непрямий вплив полягає у тому, що зміна рівня ціни (її зростання чи зниження) не залежить від величини податку, який включається до її складу, а зумовлюється іншими як внутрішніми, так і зовнішніми ціноутворюючими факторами;
- 3) опосередкований вплив проявляється через взаємозв'язок між рівнями цін на окремі товари, послуги, тобто податок через ціну оподатковуваного товару, послуги опосередковано впливає на рівень цін інших товарів, послуг.

Саме дослідження першого способу впливу податків на ціни дозволяє визначити можливість перекладання податків як з продавця на споживача, так і у зворотньому напрямку. Слід відмітити, що податки на споживання впливають на обсяг і структуру виробництва через ринковий механізм попиту і пропозиції, тобто через ціну. З цієї позиції безпосередній вплив на можливість перекладання податків справляють ціни товарів (послуг), які, насамперед, залежать від розмірів оподаткування, та попит на ці товари (послуги), а отже і рівень їх споживання. Попит виступає функцією від ціни, однак, зміна попиту і ціни не є прямопропорційною. Для встановлення залежності зміни попиту та ціни застосовується коефіцієнт еластичності, який визначається відношенням відносної зміни величини попиту до відносної зміни рівня ціни, що зумовила його (див. формулу 1.1):

$$Ed = \frac{D_1 - D_0}{D_0} \cdot \frac{P_1 - P_0}{P_0}; \quad (1.1)$$

де, Ed – коефіцієнт еластичності попиту; D_1 - обсяг попиту після зміни ціни; D_0 - обсяг попиту до зміни ціни; P_1 - ціна товару після її зміни; P_0 - ціна товару до зміни.

Реагування попиту (його підвищення чи зниження) на зміну ціни може здійснюватись у таких варіантах:

1) підвищення ціни не викликає скорочення попиту, а відтак сума реалізації товарів (послуг) зростає – *нееластичний попит* (див. рис. 1.8);

2) зростання ціни на товари (послуги) зумовлює таке зниження попиту, що виручка від їх реалізації зменшується – *еластичний попит* (див. рис. 1.9);

3) підвищення ціни повністю компенсується відповідним зменшенням попиту, внаслідок чого виручка від реалізації товарів (послуг) залишається незмінною – *одинична еластичність попиту* (див. рис. 1.10).

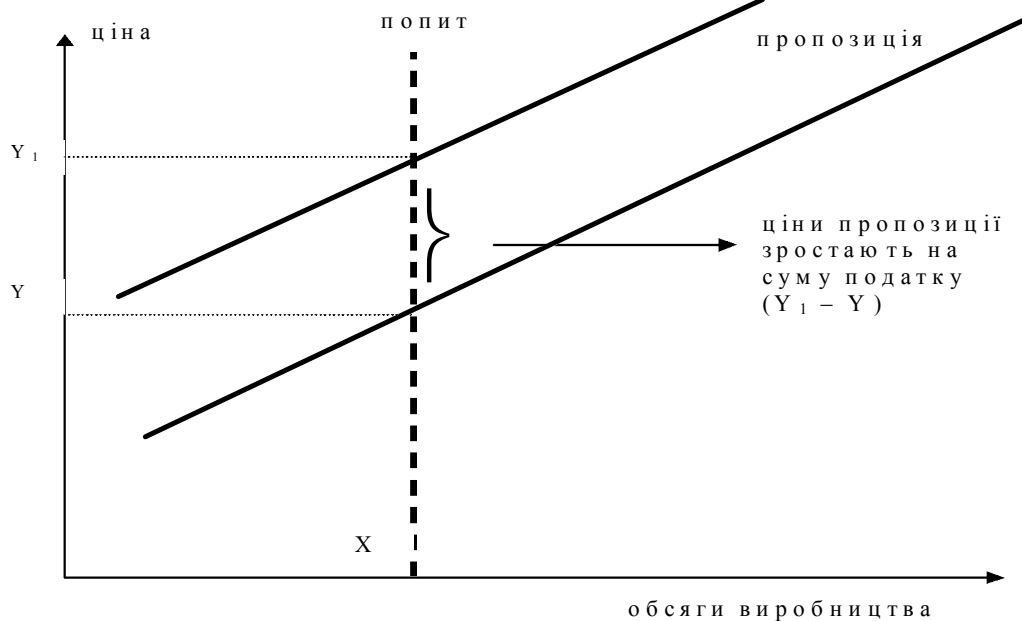


Рис. 1.8 Вплив абсолютно нееластичного попиту на рівень ціни

У науковій літературі часто зустрічається визначення абсолютно нееластичний попит та абсолютно еластичний попит. Абсолютно нееластичний попит (при значному зростанні ціни, зумовленому підвищенням ставки податків, попит на товари, практично, не змінюється) призводить до вилучення більшої частини доходу споживачів – товар купується за будь – якою ціною (див. рис. 1.8) При абсолютно нееластичному попиті ціна зростає на повну величину податку, увесь тягар податку лягає на споживача.

У протилежному випадку при абсолютно еластичному попиті (при незначному зростанні ціни на товари і послуги попит відсутній) зростання податків призводить до скорочення обсягу випуску товарів та вилучення більшої частини доходу виробників. Це так званий ринок споживача, тобто ціни на товари не перевищують граничну ціну, яку погоджується заплатити споживач (рис. 1.9).

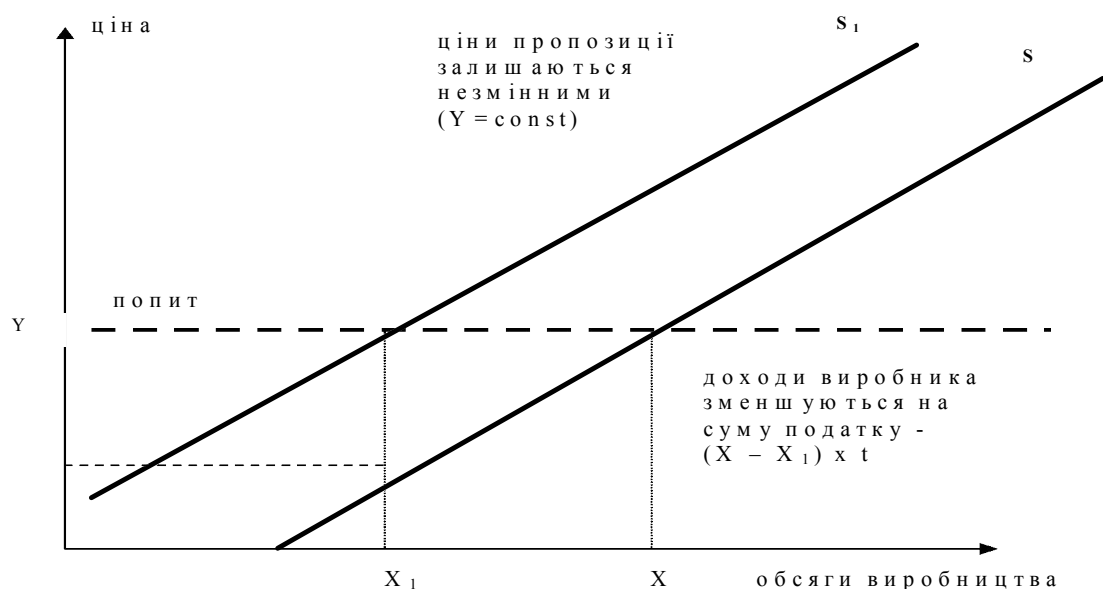


Рис. 1.9 Вплив абсолютної еластичності попиту на рівень ціни

Абсолютно еластичний попит при зростанні суми податку зумовлює стабільність ціни; увесь тягар податку припадає на виробника.

Порівняння фінансових результатів, які зумовлюють підвищені ставки податків при умові абсолютної еластичності та нееластичності попиту, зображених на рис. 1.8, 1.9 дає можливість стверджувати, що при абсолютно еластичному попиті на суму додатково сплачених податків зменшуються доходи виробника. Сума сплачених податків в обох випадках залишається незмінною, при цьому змінюються пропорції розподілу доходу між виробником, найманими працівниками та державою.

Виходячи із вищезазначеного, слід відмітити, що приналежність тих чи інших груп товарів до таких, що є абсолютно еластичними або ж абсолютно нееластичними є лише відносним. Адже еластичність попиту на одні і ті ж товари, послуги для населення з різним рівнем доходів є неоднаковою. Як вірно відмічає В.М.Федосов „попит на багато які блага вельми еластичний з боку заможних верств населення, і навпаки. Інакше кажучи, розміри і структура споживання залежать від величини доходу (еластичність попиту відносно доходу)” [108;83]. Якщо для населення з низьким рівнем доходів до товарів абсолютно еластичного попиту відносяться так звані „предмети розкошу” – автомобілі, побутова техніка, ювелірні вироби та інші, то для населення з високим рівнем доходів ці товари визначаються

низькою ціною еластичністю. Поряд з тим, досить важко визначити абсолютну еластичність чи абсолютну нееластичність того чи іншого товару, послуги для різних груп населення, як з високим, так і з низьким рівнем доходів. Адже, визначення „абсолютно” містить певний критерій, який на практиці досить важко визначити, а тому можна зробити лише теоретичні припущення відносно абсолютно еластичного та абсолютно нееластичного попиту на товари, послуги за ціною. Якщо ж відкинути критерій „абсолютно”, то як при еластичному, так і при нееластичному попиті на товар, послугу ціна не зросте на всю величину податку, тобто має місце дифузія податку – часткове його перекидання. Розглянемо приклад впливу податків на споживання на зростання ціни товару за умови одиничної (середньої) еластичності попиту і пропозиції (див. рис. 1.10).

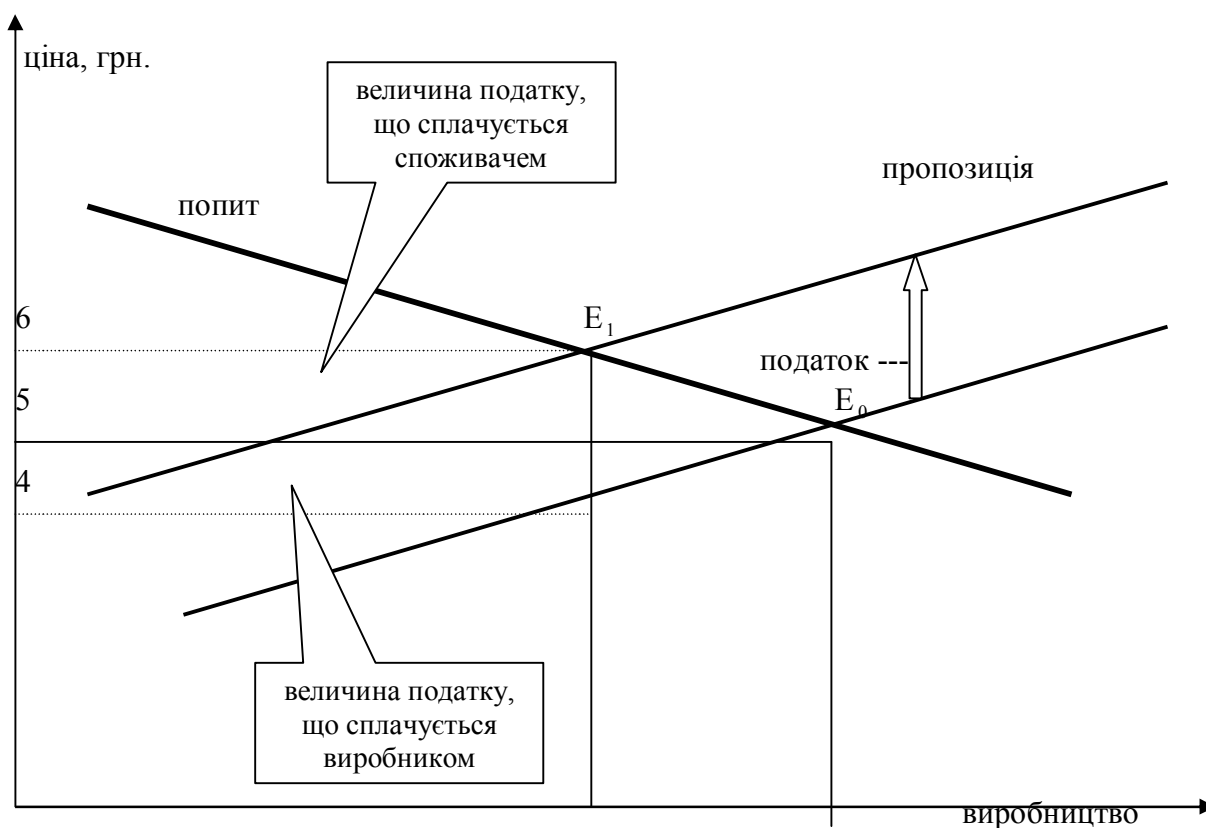


Рис. 1.10 Вплив податків на споживання на ціну за умови одиничної еластичності попиту та пропозиції

На рис. 1.10 вертикальна вісь відображає ціну, яку отримує виробник при реалізації товару на ринку, горизонтальна вісь – кількість пропонованих товарів виробником (обсяги виробництва). На перетині ліній попиту та пропозиції

сформувалась рівноважна ціна E_0 . Податки на споживання, що включаються в ціну реалізації товару збільшують її. При підвищенні податків на споживання на 2,00 грн., виробник пропонує товар за ціною, збільшеною на 2,00 грн. Однак, ринок не завжди прийме товар за підвищеною ціною. Зі зростанням ціни на 2,00 грн. відбувається порушення умов ринкової рівноваги, лінія пропозиції зміщується вгору, однак не на всю величину податку (2,00 грн.), а лише на її частину (1,00 грн.), оскільки еластичність попиту і пропозиції товарів на ринку вступають у взаємодію і призводять до того, що нова рівноважна ціна встановлюється на рівні 5,00 грн., а не 6,00 грн., як цього прагнув продавець. Рівноважна ціна уже складатиме E_1 , а обсяг продажу товарів, відповідно, зменшиться. Тобто, податки на споживання за умови одичної еластичності попиту і пропозиції у рівній мірі сплачуються як покупцями, так і споживачами. Часткове перекладання податків на споживання може здійснюватись у різних пропорціях.

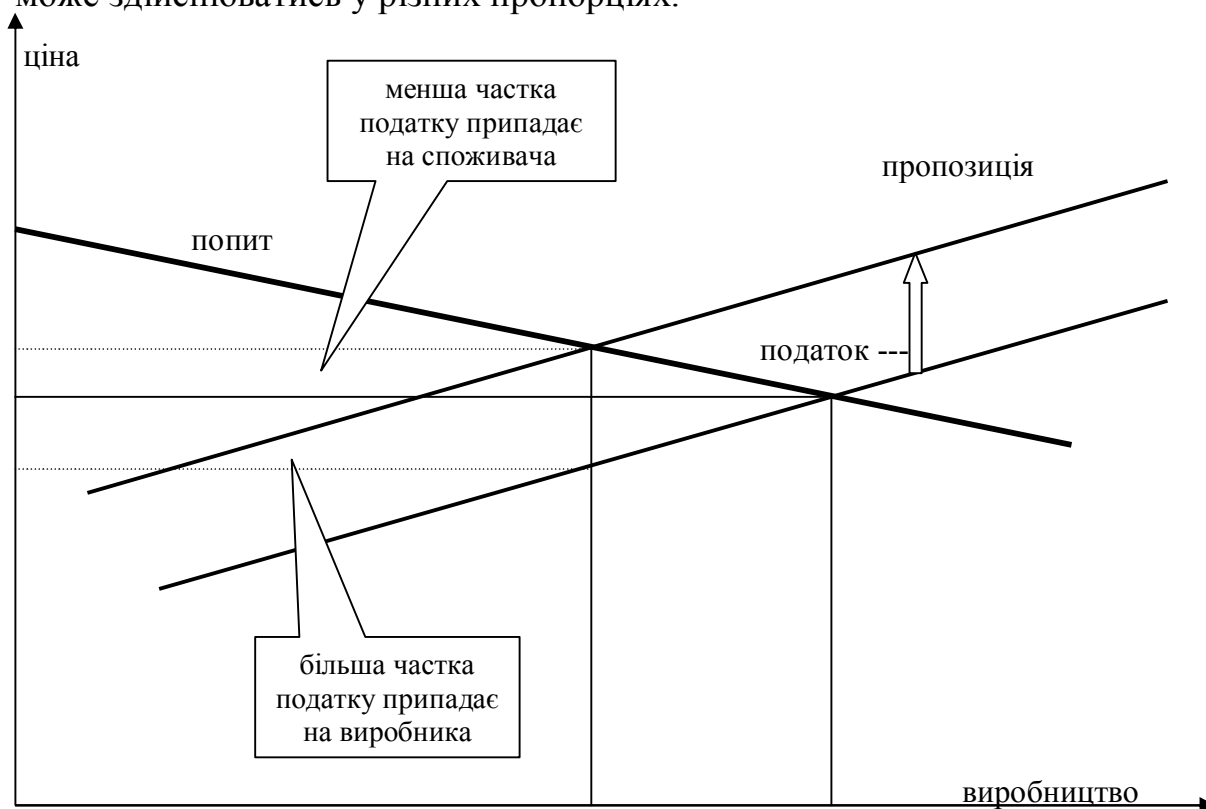


Рис.1.11 Розподіл податкового навантаження між виробником і споживачем за умови еластичного попиту за ціною

На рис. 1.10 нами розглянуто можливість перекладання податків на споживання при якій податкове навантаження по їх сплаті в однаковій мірі

розподіляється між виробником (продавцем) і споживачем товару, послуги. Однак, за певних умов податки на споживання, включені в ціну товару чи послуги, можуть у різних пропорціях розподілятися між продавцями і покупцями товарів, послуг. За часткового перекладання податків на споживання більший тягар їх сплати можуть нести як споживачі, так і виробники (продавці). Визначальним чинником при цьому виступає рівень збалансованості попиту і пропозиції товарів, послуг на ринку. У випадку переважання попиту на товар, послугу над пропозицією більше податкове навантаження по сплаті податків на споживання нестимуть споживачі (див. рис. 1.11), у протилежному випадку – більший податковий тягар припадатиме на виробників (продавців) (див. рис.1.12).

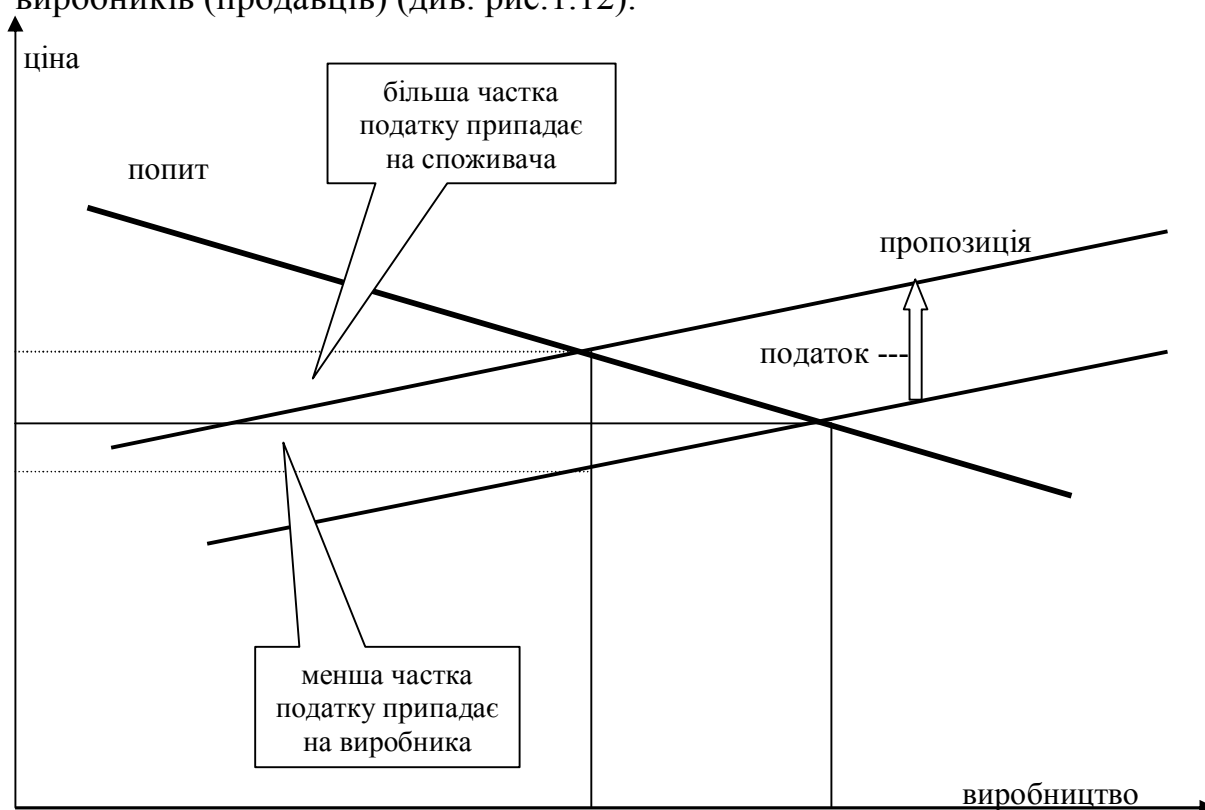


Рис.1.12 Розподіл податкового навантаження між виробником і споживачем за умови нееластичного попиту за ціною

Зазначимо, що на можливість перекладання податків на споживання впливає також стан пропозиції товарів, послуг на ринку. За умови еластичної пропозиції перекладання податків здійснюється важче, ніж за умови нееластичної пропозиції, адже зростання величини податків зумовлюють зниження пропозиції, а тому податки на споживання легше перекласти на споживача, і навпаки, чим менш

еластичною є пропозиція, тим більшу частку податку сплачують виробники. Основне правило розподілу податкового тягаря полягає в тому, що більша частина податкового тягаря припадає на менш еластичну частину ринку – якщо пропозиція є більш еластичною, ніж попит, більша частина податкового тягаря припадає на споживача; якщо попит є більш еластичним, ніж пропозиція, більша частина податкового тягаря лягає на виробника.

Слід відмітити, що податки на споживання як інструмент державного регулювання соціально – економічних процесів не порушують закону попиту і пропозиції на ринку, а лише модифікують їх дію, а саме: зумовлюють зміщення кривої пропозиції, визначаючи, тим самим, переміщення точки ринкової рівноваги.

Розглянуті нами варіанти впливу еластичності попиту і пропозиції на рівень цін товарів, послуг притаманний вільному ринковому ціноутворенню, однак в Україні поряд з вільним ціноутворенням здійснюється і державне регулювання ціноутворення через встановлення фіксованих та регульованих цін і тарифів. Якщо на рівень фіксованих цін (тарифів) еластичність попиту та пропозиції не впливає, то на рівень регульованих державою цін еластичність попиту та пропозиції впливає через величину прибутку суб'єктів господарювання. За умови еластичного попиту на товар (послугу) рівень регульованих цін знижується перекладаючи тягар сплати податків на споживання на виробника через зменшення величини прибутку, як елементу ціни. За умови нееластичного попиту державне регулювання ціноутворення через встановлення граничного рівня рентабельності продукції та граничного рівня торговельної надбавки не дозволяє підвищити ціну товару (послуги), обмежуючи можливість одержання виробником додаткового прибутку за рахунок споживача. Таким чином, зміна попиту та пропозиції на товар (послугу) через зміну (підвищення, зниження) ставок податків на споживання впливає на рівень як вільних, так і регульованих цін. Відмінність даного впливу проявляється лише у випадку нееластичного попиту. Так, за умови нееластичного попиту на товар (послугу) та формування вільної ціни виробник (продавець) перекладає увесь тягар сплати податків на споживання на споживача, а відтак – має можливість одержати

більшу суму прибутку, тоді як при формуванні регульованих цін величина прибутку, що включається в ціну товару (послуги) законодавчо обмежена.

Виходячи із вищезазначеного впливає важливий в теоретичному плані висновок про те, що сила впливу податків на споживання на ціну, обсяги продажу товарів та розподіл податкового тягаря між виробником і споживачем залежить від еластичності попиту і пропозиції на окремі товари.

Податки на споживання, забезпечуючи наповнення бюджету, виступають елементами ціни, впливають на ціни в процесі їх формування та залежать від рівня цін, що склалися в ринкових умовах під впливом попиту і пропозиції. Видимість податків на споживання на відміну від податків на доходи і майно в тому, що знаючи елементи ціни і ставки податків завжди можна розрахувати їх суму. Наприклад, якщо відпускна ціна товару складає 180,00 грн. і ставка ПДВ – 20%, то сума податку на додану вартість 30,00 грн. ($180 \times \frac{20}{100 + 20}$). Якщо виходити з інтересів фіска і впливу податків на споживання на рівень цін, а відтак і на суспільний добробут, то заслуговує на увагу дослідження впливу ставок податків на рівень ринкових цін. Ринкова ціна залежить не лише від розмірів ставок податків на споживання, а й від видів цих ставок, які можуть бути як процентними, так і у твердих сумах. Якщо ставка податків на споживання встановлена у твердій сумі, то сума податку, що закладається в ціну буде рівнозначна сумі, що підлягає сплаті до бюджету при будь-якому рівні цін, при будь-якому їх відхиленню від рівня сформованих цін. Наприклад, якщо ставка акцизного збору на спирт встановлена в сумі 16,00 грн. за 1 л. спирту, то така сума буде елементом сформованої ціни і така ж сума буде спрямовуватись до бюджету з врахуванням обсягу реалізованої (відвантаженої) продукції при будь-якому коливанні ринкових цін. Якщо ж ставка податку на споживання встановлена у процентах (наприклад, по ПДВ), то сума податку, що закладається в ціну залежить від:

- виробничої ціни (собівартість + прибуток);
- ціни з акцизним збором у сфері виробництва (собівартість + прибуток + акцизний збір);

➤ митної вартості по імпортних товарах.

При процентній ставці сума податків на споживання по вітчизняних товарах залежить від витрат виробництва (обігу) і прибутку, чим вони більші, тим більшою буде сума податків та вищою ціна. При формуванні відпускних цін суми податків на споживання, що можуть бути мобілізовані до бюджету будуть зростати при підвищенні виробничих цін і зменшуватись у разі їх зниження, тобто інтереси фіску будуть прямо пропорційно залежними від рівня виробничих цін. Така залежність не створює зацікавленості держави в регулюванні витрат виробництва і обігу, в обмеженні прибутку в ціні шляхом регулювання цін і тарифів на товари та послуги, особливо у виробників – монополістів і монопольних утворень, адже зростання ціни під впливом підвищення ставок податків на споживання забезпечує інтереси фіску. Однак, зростання рівня цін зумовлює скорочення обсягу виробництва та реалізації товарів, послуг. Саме тому, в умовах становлення ринкової економіки України актуальним питанням є визначення оптимальних співвідношень між сумами податків на споживання, які справляються з використанням процентних і абсолютних ставок для забезпечення надходження цих податків не за рахунок збільшення цін, а за рахунок збільшення обсягів виробництва та реалізації. А відтак, податкова політика у сфері оподаткування споживання повинна бути гнучкою та враховувати особливості соціально-економічного розвитку та стан споживчого ринку в Україні.

Висновки до розділу I:

1. Розглянуті у дисертаційній роботі основні теорії оподаткування та ціноутворення, еволюційні погляди на природу податку та ціни, їх місце та роль в системі суспільного відтворення дозволили зробити висновок про те, що кожній економічній формації розвитку суспільства, у кожній зокрема взятій країні визначення даних категорій змінювалось в залежності від таких основних факторів як: рівень економічного розвитку держави; основні напрями (пріоритети) соціальної політики держави; економічної стратегії та тактики розвитку держави.

2. Найбільш прийнятним, на нашу думку, є визначення економічної категорії податку, яке враховує його функціональне призначення як джерело формування доходів бюджету та здійснює регулюючий вплив на соціально-економічні процеси в суспільстві. Зокрема, податок – це обов’язковий платіж, який законодавчо встановлюється державою, сплачується юридичними і фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості ВВП й акумулюється в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій та вирішення соціально-економічних завдань.

3. Аналіз існуючих точок зору щодо розуміння сутності ціни вказує, що її визначення подається лише з позиції формування ціни, як задоволення інтересів суб’єктів обміну (продавця та покупця). Однак, на нашу думку, сутнісно-категоріальну характеристику ціни слід доповнити її функціональним призначенням, що, власне, дасть можливість розкрити сутність ціни як інструменту господарського механізму в соціально-економічних процесах. Виходячи із вищезазначеного, автором запропоновано наступне (уточнене) визначення ціни. Ціна – це економічна категорія, важіль господарського механізму, яка приймає участь в усіх стадіях суспільного відтворення (виробництво, розподіл, обмін і споживання), формується під впливом попиту та пропозиції товарів (послуг) на ринку виступаючи мірою грошової вартості товарів (послуг) та засобом регулюючого впливу на соціально-економічні процеси в суспільстві.

4. Вивчення питань вітчизняного механізму ціноутворення, а також діюча практика формування та визначення цін в умовах переходу до ринкових умов господарювання вимагає удосконалення чинного законодавства з метою визначення цін, які обслуговують різні сфери економіки:

- сфера виробництва і надання послуг - виробничі та відпускні ціни;
- сфера товарного обміну – гуртово-відпускні та роздрібні ціни;
- сфера зовнішньоекономічних відносин – експортні та імпорتنі ціни.

5. Вивчення питання соціально-економічного змісту податків на споживання дозволяє констатувати, що найпоширенішим визначенням податків на споживання, що подається у сучасній науковій економічній літературі, є таке: „податки на

споживання – це податки, які виступають однією з причин зростання цін на споживчі товари і сплачуються споживачами побічно у вигляді більш високої плати за товари. Тобто, ознакою даних податків є завуальована від справжніх платників форма вилучення частини їх доходів". Лише частково погоджуючись із даним визначенням автор вважає, що оскільки податки на споживання, безпосередньо, пов'язані з процесами ціноутворення їх соціально-економічну сутність потрібно давати саме з позиції впливу на формування та визначення ціни. Таким чином, податки на споживання – це податки, які беручи участь у процесах споживання, виступають видимими елементами цін товарів (послуг) та регулюють обсяги споживання, впливаючи при цьому, на купівельну спроможність населення, а відтак і на суспільний добробут.

Досліджуючи природу податків на споживання відмічено, що вони (податки на споживання) здійснюють прямий вплив на стан суспільного добробуту населення через механізм ринкового ціноутворення та опосередкований вплив через податкові платежі до бюджету, які у вигляді соціальних виплат впливають на рівень і динаміку заробітної плати працівників бюджетної сфери, грошового забезпечення різноманітних пільгових категорій громадян та інше.

6. Дослідження теоретичної можливості перекладання податків на споживання через механізм ціноутворення в залежності від еластичності попиту та пропозиції товарів на ринку дозволив виявити тісний взаємозв'язок між еластичністю попиту та пропозиції товарів і рівнем ставок податків на споживання. На основі проведеного дослідження зроблено теоретичний висновок про те, що сила впливу податків на споживання на ціну, обсяги продажу товарів та розподіл податкового тягаря між виробником і споживачем залежить від еластичності попиту і пропозиції на окремі товари.

РОЗДІЛ II. СУЧАСНІ ФІСКАЛЬНІ ТА ЦІНОВІ ОСОБЛИВОСТІ ОПОДАТКУВАННЯ ПРОЦЕСІВ СПОЖИВАННЯ

2.1 Податок на додану вартість: фіск та елемент ціни

Реформування сучасної системи оподаткування є важливою складовою процесу розбудови ринкової економіки України та її інтеграції до системи світових господарських зв'язків, що зумовлює підвищення уваги вітчизняних науковців та практиків до проблем оподаткування, вивчення можливості застосування в Україні форм оподаткування, які використовуються у розвинутих країнах світу. Сьогодні вченими та практиками досить гостро дискутуються питання розмірів податкових ставок, методів нарахування, розподілу податкових надходжень між рівнями бюджетної системи. Особливо гострої критики зазнає податок на додану вартість (основа формування дохідної частини бюджету). Немає іншого податку, навколо якого точилося б стільки політичних спекуляцій, непорозумінь, популістських тлумачень, політичної плутанини та перекрученості. Окремі економісти, науковці, члени депутатського корпусу (І.Богословська, Ю.Тимошенко, О.Турчинов, В.Попович, Г.Ковальчук, В.Шевченко, Т.Скоромцова, В.Антипов та інші) пропонують відмінити ПДВ взагалі, або ж ввести замість нього інший податок (податок з продажу, податок з обороту), мотивуючи неефективністю його справляння та значним обсягом відшкодувань цього податку з бюджету. Однак, як стверджують В.Л.Андрущенко, О.Василик, А.Крисоватий, П.Мельник, А.Соколовська, В.Федосов та ряд інших провідних економістів, труднощі застосування ПДВ стосуються саме обчислення бази оподаткування та механізму сплати, а не власне його використання. Виникнення ПДВ та його застосування в Україні зумовлено переходом до ринкової економіки та прагненням до інтеграції у європейське співтовариство, однією з умов якого є впровадження даного виду універсального акцизу, як об'єктивна необхідність удосконалення оподаткування споживання. Тому, основні зусилля повинні бути спрямовані на вдосконалення механізму справляння податку на додану вартість, а не на його відміну.

ПДВ в Україні запроваджений у 1992р. Законом України «Про податок на добавлену вартість» від 20.12.1991р. та став основним податком на споживання, найвагомим джерелом формування доходів держави. Динаміку надходжень ПДВ до Державного бюджету України у 1998-2004рр. подано у таблиці 2.1.

Таблиця 2.1

**Динаміка ПДВ в доходах Державного бюджету України
у 1998 – 2004рр.* млрд. грн.**

| Показники | 1998р. | 1999р. | 2000р. | 2001р. | 2002р. | 2003р. | 2004р. | 2004р. до 1998р., % |
|--------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|------------------------------|
| Доходи бюджету, в тому числі: | 28,9 | 32,9 | 36,2 | 38,9 | 45,4 | 50,0 | 60,7 | 210,03 |
| податкові надходження, з них: | 18,8 | 19,7 | 20,5 | 21,9 | 29,6 | 33,3 | 41,8 | 222,34 |
| ПДВ | 7,5 | 8,4 | 9,4 | 10,3 | 12,9 | 13,8 | 16,7 | 222,67 |
| Питома вага ПДВ: | | | | | | | | |
| - у доходах бюджету (%); | 25,95 | 25,53 | 25,97 | 26,48 | 28,41 | 27,60 | 27,51 | - |
| -у податкових надходженнях (%) | 39,89 | 42,64 | 45,85 | 47,03 | 43,58 | 41,44 | 39,95 | - |

*складено автором за даними звітності Державної податкової адміністрації України

Аналізуючи динаміку надходжень ПДВ до Державного бюджету України у 1998 – 2004рр. слід відмітити процес стабільного зростання його надходжень (з 7,5 млрд.грн. у 1998р. до 16,7 млрд.грн. у 2004р.), процентне зростання складає 222,67 %. Питома вага ПДВ в доходах державного бюджету перевищує 25% і має тенденцію до зростання.

Динаміку надходжень ПДВ, мобілізованого на території окремих регіонів у 2000-2004рр. нами розглянуто на прикладі Вінницької, Тернопільської та Хмельницької областей (див. табл. 2.2). Слід відмітити, що в розрізі даних областей спостерігається відмінність у обсягах надходжень ПДВ. Так, якщо обсяги надходжень ПДВ у 2000-2004рр. у Тернопільській та Хмельницькій областях

характеризуються поступовим і стабільним зростанням, то у Вінницькій області при загальному зростанні мало місце і зменшення надходжень по ПДВ (2002р.), що пов'язане із значним розширенням експорту товарів та зростанням сум, заявлених до відшкодування.

Таблиця 2.2

Динаміка ПДВ, мобілізованого в Вінницькій, Тернопільській та Хмельницькій областях у 2000 – 2004рр.* (млн.грн.)

| Показники | 2000р. | 2001р. | 2002р. | 2003р. | 2004р. | 2004р. до 2000р., рази |
|--|--------|---------|---------|---------|---------|---------------------------------|
| Загальний обсяг надходжень ПДВ, всього в тому числі: | 9441,4 | 10355,1 | 12937,2 | 13852,0 | 16734,2 | 1,8 |
| ПДВ, мобілізований у Вінницькій, Тернопільській та Хмельницькій областях | 295,1 | 348,7 | 408,9 | 478,1 | 502,7 | 1,7 |
| ПДВ в Вінницькій обл. | 105,8 | 116,9 | 93,5 | 118,4 | 121,6 | 1,1 |
| ПДВ в Тернопільській обл. | 76,6 | 77,8 | 82,9 | 103,5 | 113,4 | 1,5 |
| ПДВ в Хмельницькій обл. | 112,7 | 154,0 | 232,5 | 256,2 | 267,7 | 2,4 |
| Частка ПДВ, мобілізованого в даних областях у загальному обсязі надходжень ПДВ до держбюджету, % | 3,12 | 3,37 | 3,16 | 3,45 | 3,00 | - |

* складено автором за даними звітності Державних податкових адміністрацій у Вінницькій, Тернопільській та Хмельницькій областях

Аналізуючи обсяги надходжень ПДВ в розрізі Вінницької, Тернопільської та Хмельницької областей слід відмітити, що показники рівня надходжень ПДВ даних областей тісно взаємопов'язані з рівнем їх соціально-економічного розвитку і насамперед, з рівнем промислового виробництва областей.

Питома вага ПДВ, мобілізованого у Вінницькій, Тернопільській та Хмельницькій областях у період 2000-2004рр. в загальному обсязі надходжень цього податку до державного бюджету коливається в межах від 3,00% до 3,45% у різні роки, що вказує на відносно невисокий, однак стабільний обсяг надходжень даного податку.

ПДВ є найбільш проблемним податком у сучасній системі оподаткування в Україні, запозиченим з досвіду зарубіжних країн і перекладений в готовому вигляді на українську реальність. Однак, сам факт його запровадження у вітчизняну систему оподаткування вважається важливим кроком на шляху розбудови ринкової економіки, адже ПДВ є найбільш досконалою формою оподаткування споживання, йому належить провідне місце в податкових системах розвинутих країн та країн з перехідною економікою.

Справляння ПДВ в Україні з 1992р. регламентовано Законами і Декретом Кабінету Міністрів, а саме:

- 1) Законом України „Про податок на добавлену вартість” від 20.12.1991р. № 2007-ХІІ;
- 2) Декретом Кабінету Міністрів України „Про податок на добавлену вартість” від 26.12.1992р. № 14/92;
- 3) Законом України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997р.

Етапи реформування ПДВ в Україні та їх особливості викладено у Додатку Е.

Фіскальний та регулюючий вплив ПДВ здійснюється через визначення: об'єкта оподаткування; ставок податку; наданих пільг; порядку обчислення та термінів сплати.

Особливої уваги заслуговує питання визначення об'єкта оподаткування ПДВ. Так, Законом України “Про податок на добавлену вартість” від 20.12.1991р. ним визначені обороти по реалізації товарів (крім імпортованих). При визначенні оподаткованого обороту по товарах, на які встановлено акцизний збір, до нього включалася сума акцизного збору. У новій редакції Закону України „Про податок на додану вартість” від 3.04.1997р. об'єктом оподаткування є операції платників податку з продажу товарів (робіт, послуг). База оподаткування операцій з продажу товарів (робіт, послуг) визначається виходячи з їх договірної (контрактної) вартості, визначеної за вільними або регульованими цінами (тарифами) з урахуванням акцизного збору, ввізного мита, інших загальнодержавних податків і зборів за винятком ПДВ, що включається в ціну товарів (робіт, послуг) згідно з Законами України з питань оподаткування.

Як бачимо, у першій та другій редакції Закону України «Про податок на додану вартість» об'єкт оподаткування ПДВ, по суті, не змінився. Крім того, співставляючи діючі законодавчі положення відносно визначення об'єкта оподаткування ПДВ та бази оподаткування не важко помітити їх схожість (повторюваність). Адже, операції платників податку з продажу товарів (робіт, послуг) здійснюється за договорами купівлі-продажу, у яких визначається їх вартість (ціна реалізації), що характеризує визначення бази оподаткування ПДВ. Тобто, об'єкт оподаткування ПДВ та база його оподаткування (об'єкт нарахування) співпадають. Однак, об'єкт оподаткування – це елемент податку, який вказує на те, що саме оподатковується. Визначення у вітчизняному законодавстві об'єктом оподаткування ПДВ операцій з продажу товарів (робіт, послуг) є неправомірним та не відповідає економічному змісту даного податку. Операції з продажу товарів (робіт, послуг) виступають об'єктом нарахування (базою оподаткування) ПДВ, а не об'єктом оподаткування.

На нашу думку, слід в законодавчому порядку врегулювати питання визначення об'єкта оподаткування ПДВ, та об'єкта нарахування (бази оподаткування), а саме: об'єктом оподаткування ПДВ повинна виступати вартість товару (робіт, послуг) додана на кожному етапі просування товару від виробника до споживача. Об'єктом нарахування ПДВ – договірна (контрактна) вартість товару (робіт, послуг) визначена за вільними або регульованими цінами (тарифами) без урахування ПДВ, що включається в такі ціни.

Щодо визначення розміру ставки ПДВ, то вона встановлюється у відсотках до бази оподаткування і може бути єдиною або мати кілька значень для окремих товарів (послуг). Практика справляння ПДВ вказує, що єдина ставка значно полегшує його адміністрування та спрощує систему обліку. За весь період свого існування в Україні ставка ПДВ змінювалась три рази:

- 1) з 28% до 20% у 1992р.;
- 2) з 20% до 28% у квітні 1993р.;
- 3) з 28% до 20% у травні 1995р.

Законом України „Про податок на додану вартість” від 03.04.1997р. встановлено дві ставки податку: основна – в розмірі 20% і нульова – щодо окремих видів операцій. Ставка ПДВ на рівні 20% в Україні встановлена за домовленістю між главами урядів держав – учасниць СНД від 13.11.1992р., згідно з якою вважається доцільним при розрахунках за товари, що реалізуються суб’єктами господарювання, застосовувати єдину ставку ПДВ 20%. Тобто Україні, яка є членом СНД, доцільно залишити ставку ПДВ на існуючому рівні – 20%, але, з іншого боку, якщо вона намагається стати членом ЄС, то їй необхідно враховувати тенденції економічного розвитку, що відбуваються в країнах Європи. Зокрема, введення середньої ставки ПДВ на рівні 15% у межах формування єдиного європейського ринку. Однак, таке рішення повинно бути продиктоване, перш за все, власними економічними і політичними інтересами держави.

Аналізуючи наукові публікації останніх років в Україні слід відмітити, що значна увага приділяється питанню зниження рівня ставки ПДВ та її диференціації. Так, на думку П.В.Мельника, диференціація ставок ПДВ дозволить не лише уникнути різкого скорочення бюджетних надходжень, а й підвищить його регулятивний потенціал [81:302].

С.Юргелевич вказує, що для українського сьогодення ставка ПДВ 20% є завищеною. Під час подолання економічної кризи ставка ПДВ має бути мінімізована і не перевищувати 10 – 12%, що впливатиме на розширення внутрішнього споживання [164:80-81].

С.В.Кульбачний розвиває думку, що уніфікована ставка ПДВ (20%) не враховує відмінностей у можливостях сплачувати податок різними верствами населення та призводить до відносного обмеження рівня споживання населення із низьким рівнем життя і неповного використання можливостей оподаткування тих верств населення, які мають вищі доходи [64:41].

Погоджуючись з висновком авторів, ми також схилиємось до думки, що унікальність оподаткування ПДВ полягає в тому, що регулюючи рівень споживання, кінцевий споживач може сам повною мірою обрати для себе податковий тиск.

Тобто, споживаючи товари за вищою ціною покупець сплачує (в ціні цього товару) більшу суму податку, і навпаки.

Існують також інші точки зору. Так, Арзуманов Р.М. розглядає механізм впливу ПДВ на розвиток мікроекономічних показників господарської діяльності при зниженні ставки податку до 17%. Аналіз дослідження дозволив автору дійти висновку, що зниження рівня оподаткування доданої вартості не створить суттєвих умов для збільшення обсягів виробництва та прибутку. При зміні ставки ПДВ на 3% (з 20% до 17%) мікроекономічні показники підприємства суттєво не зміняться [9:98]. Поряд з тим, як стверджує М.Наменко, зменшення ставки хоча б на 1 п.п. (з 20 до 19%) буде коштувати Україні приблизно 0,6 млрд.грн. недонадходжень до бюджету. Відповідно, скорочення ставки з 20% до 17% зумовить недонадходження ПДВ у сумі 1,8 – 2,0 млрд.грн. [90:333].

Запровадження диференційованих ставок ПДВ чи зниження рівня базової ставки в Україні окремими науковцями [20:167-168] прогнозується на третьому етапі реформування податкової системи, після скорочення розмірів ставок податку з доходів фізичних осіб, збору на пенсійне страхування, податку на прибуток. Однак, у будь-якому разі не викликає сумніву потреба удосконалення справляння ПДВ, зокрема, що стосується зниження рівня його базової ставки. Ми погоджуємось з думкою окремих економістів [40], що розміри ставок ПДВ повинні визначатися не лише бюджетними потребами, а й реальними доходами споживачів.

Об'єктом постійної дискусії як зі сторони науковців, так і практиків є питання діючої практики пільгового оподаткування ПДВ. До пільгового оподаткування ПДВ відносяться оподаткування за нульовою ставкою та звільнення від оподаткування. ПДВ включається до ціни товарів, робіт, послуг та виступає ціноутворюючим фактором. Звільнення від оподаткування або оподаткування за нульовою ставкою ПДВ зумовлює зниження рівня цін на товари та послуги, в якому зацікавлені, насамперед, споживачі товарів (послуг) як фактичні платники податку, а також виробники продукції, оскільки зниження ціни товару сприяє зростанню попиту на нього. При стабільному рівні цін пільги по ПДВ обумовлюють зростання фінансових ресурсів суб'єктів господарювання. Пільгове оподаткування ПДВ, як

один із видів державного регулювання економічного і соціального розвитку, переслідує дві мети: по перше– захист інтересів малозабезпечених верств населення; по друге– стимулювання виробництва окремих товарів (робіт, послуг). З іншої сторони, зростаючі обсяги пільг, які отримують платники податків, суттєво зменшують надходження до бюджету. Слід зазначити, що серед загальної сукупності податкових пільг найпоширенішими є пільги по ПДВ. Щорічно збільшення суми пільг з ПДВ призводить до зменшення надходжень до державного бюджету (див.табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Динаміка обсягу надходжень та пільг з ПДВ у 2000 – 2004рр. * (млрд. грн.)

| Показники | 2000р. | 2001р. | 2002р. | 2003р. | 2004р. | 2004р. до 2000р., рази |
|--|--------|--------|--------|--------|--------|------------------------|
| Обсяг надходження | 9,4 | 10,3 | 12,9 | 13,8 | 16,7 | 1,8 |
| Сума пільг | 37,9 | 41,8 | 44,8 | 46,4 | 62,1 | 1,6 |
| Питома вага суми пільг до обсягу надходжень, % | 403,19 | 405,82 | 347,28 | 336,23 | 371,85 | - |

*Джерело: [32] та дані інтернетсайту: www.sta.gov.ua

Аналіз даних, наведених в таблиці 2.3 показує, що обсяг надходжень ПДВ і сума наданих пільг має стійку і майже пропорційну (1,8 і 1,6 рази) тенденцію до зростання. Однак, сума наданих пільг в 3-4 рази перевищує суми поступлень ПДВ до бюджету. Найбільші суми пільг по ПДВ надано платникам тих регіонів, які забезпечують найбільші суми надходжень цього податку до бюджету: м. Київ – 8,7 млрд.грн., Дніпропетровська обл. – 7,4 млрд.грн., Донецька обл. – 4,1 млрд.грн., Запорізька обл. – 1,9 млрд.грн., Одеська – 1,7 млрд.грн., Луганська – 1,5 млрд.грн., Харківська – 1,1 млрд.грн. [32].

Обсяги пільг по ПДВ надані платникам в Вінницькій Тернопільській та Хмельницькій областях у 2004р. подано на рис. 2.1. Серед цих трьох областей найбільшу суму пільг надано платникам Хмельницької області (398,7 млн. грн.), які забезпечують і найбільшу суму поступлень ПДВ до бюджету. У відсотковому

значенні сума наданих пільг по ПДВ до суми надходжень цього податку по областях складає: Вінницька – 259,2%, Тернопільська – 189,9%, Хмельницька – 148,9%.

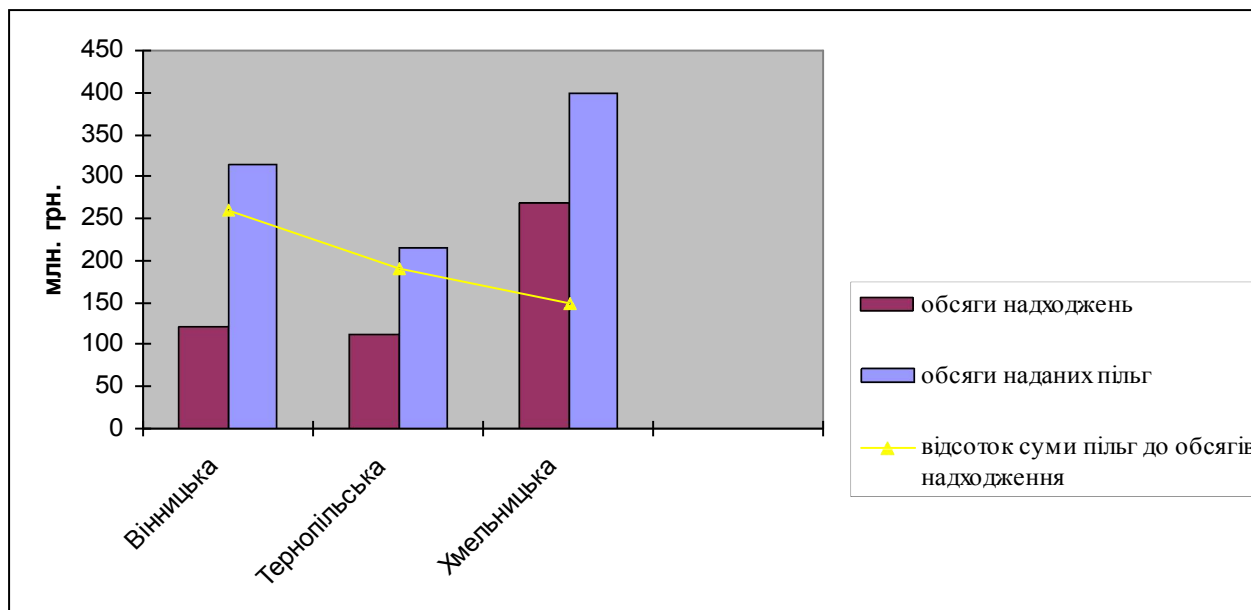


Рис. 2.1 Обсяги надходжень та наданих пільг по ПДВ в розрізі Вінницької, Тернопільської та Хмельницької областей у 2004р.

Українська практика надання пільг має недоліки, однак до найсуттєвіших з них, як вірно зазначає К.В.Павлюк, слід віднести те, що „більшість пільг надається у формі повного і безстрокового звільнення від оподаткування” [102:40], що значно ускладнює умови конкуренції на внутрішньому ринку. Крім того, надання пільг сприяє зростанню тіньового сектору економіки, питома вага якого в Україні по відношенню до ВВП, за висновками експертів (Світовий банк, Європейський банк реконструкції і розвитку, Гарвардський університет) коливається в межах 24,2 – 60,0% [29:187]. Відсутність експертних оцінок про масштаби перерозподілу фінансових ресурсів, внаслідок надання пільг, а також про економічні і соціальні наслідки вказаного перерозподілу зумовлює значні диспропорції в економіці країни. Зокрема, призводить до значних обсягів бюджетних недоплат, що в свою чергу ускладнює фінансування соціальних виплат. Зростання податкових пільг, також, спонукає до зниження інвестиційної активності, оскільки інвесторами вони розцінюються як найбільш ризиковані чинники, що мають тимчасовий ефект. Тому, першочерговим завданням при удосконаленні механізму справляння ПДВ та реформування всієї системи оподаткування є перегляд діючої системи пільг.

Відмова від необґрунтованих податкових пільг дозволить розширити базу оподаткування, скоротити можливості для зловживань, забезпечити більш справедливий розподіл податкового тягаря між платниками податку.

На нашу думку, податкові пільги повинні мати цільове призначення, узгоджене з пріоритетами економічного розвитку держави, зокрема, сприяти розвитку виробництва, зростанню його ефективності і капіталовкладень, оновленню матеріально-технічної бази, впровадженню науково-технічних розробок та ін. В дійсності, як зазначає О.Д.Василик, «не здійснюється контроль за використанням прибутку підприємств, одним із факторів росту якого є податкові пільги і ці кошти спрямовуються на виплату дивідендів, заробітної плати, нагромадження індивідуального капіталу та інше» [20]. Саме тому, з метою ефективності надання податкових пільг потрібно мати повну інформацію про кошти, вивільнені у зв'язку з пільговим оподаткуванням, а також їх використання. Вважаємо за необхідне на законодавчому рівні врегулювати питання проведення моніторингу коштів, отриманих від надання пільг і подання звітності про їх цільове використання. Ми не заперечуємо самого методу пільгового оподаткування, однак потрібна відкрита та прозора податкова політика для кожного виду економічної діяльності, яка сприяла б забезпеченню стимулюючого ефекту.

Особливо гострої критики зазнає вітчизняний механізм відшкодування ПДВ, що породжує думку про відміну справляння цього податку у системі оподаткування, або ж запровадження іншого виду універсального акцизу. Недосконалість вітчизняного механізму бюджетного відшкодування ПДВ визначається як підприємцями, так і працівниками податкової служби та знаходить своє відображення у наукових публікаціях останніх років. Суть проблеми полягає в тому, що сума бюджетного відшкодування є близькою до суми надходження цього податку до бюджету. Динаміка обсягів надходження та відшкодування ПДВ у 2000-2004рр. подано у таблиці 2.4. Динаміка обсягу надходження ПДВ за цей період характеризується його зростанням з 9,4 млрд.грн. у 2000р. до 16,7 млрд.грн. у 2004р. Поряд з тим, зростають суми бюджетного відшкодування з 8,2 млрд.грн. у 2000р. до 16,1 млрд.грн. у 2004р. Так, якщо ріст обсягів надходжень ПДВ за даний період

склав 1,8 рази, то обсяги відшкодування цього податку зросли майже у 2 рази, тобто темпи виплати відшкодування перевищують темпи надходжень.

Таблиця 2.4

**Динаміка надходження та відшкодування
податку на додану вартість в Україні у 2000 – 2004рр.* млрд. грн.**

| № п/п | Показники ПДВ | 2000р. | 2001р. | 2002р. | 2003р. | 2004р | 2004р. до 2000р., рази |
|-------|---------------------|--------|--------|--------|--------|-------|---------------------------------|
| 1. | Обсяг надходження | 9,4 | 10,3 | 12,9 | 13,8 | 16,7 | 1,8 |
| 2. | Обсяг відшкодування | 8,2 | 9,9 | 11,1 | 12,6 | 16,1 | 1,9 |
| 3. | Сальдо | 1,2 | 0,4 | 1,8 | 1,2 | 0,6 | - |

* складено автором за даними: [32] та інтернетсайту: www.sta.gov.ua.

Різниця між обсягом надходжень ПДВ та його відшкодуванням з бюджету в останні роки поступово зменшується, тобто бюджетоформуючий ПДВ останніми роками перетворюється на бюджетовитратний. Так, у загальній сумі надходжень ПДВ частка вимог на відшкодування у 2001р. складала 97%, у 2002р.–86%, у 2003р.– 92%, у 2004р. – 96,4%.

У регіональному розрізі найбільші суми заявленого до відшкодування ПДВ припадають на м.Київ (15,6 млрд.грн.), Дніпропетровську обл. (8,5 млрд.грн.), Донецьку обл. (7,7 млрд.грн.), Запорізьку обл. (3,2 млрд.грн.), Одеську обл. (2,6 млрд.грн.), Луганську обл.(2,2 млрд.грн.) [32]. Найбільші обсяги відшкодування здійснюються щодо операцій з експорту товарів (робіт, послуг), на які встановлено нульову ставку ПДВ. Станом на 01.01.2004р. заборгованість бюджету з відшкодування ПДВ суб'єктам підприємництва становила 7,4 млрд.грн. При цьому сума податкового боргу за податковими зобов'язаннями щодо сплати ПДВ складає 6,6 млрд.грн.. В розрізі Вінницької, Тернопільської та Хмельницької областей сума бюджетного відшкодування ПДВ у 2004р. складала 145,4 млн. грн., зокрема, у Вінницькій області – 68,7 млн. грн., Тернопільській обл. – 27,3 млн. грн., Хмельницькій обл. – 49,4 млн. грн. (див. рис. 2.2).

В умовах сьогодення, коли сума ПДВ, що підлягає відшкодуванню є близькою до суми податку, мобілізованої до бюджету, постає питання механізму забезпечення

відшкодування дебетового сальдо суб'єктам господарювання. Йдеться про мільярдні суми, які повинні бути виплачені за рахунок державного бюджету, а відтак, вони повинні бути безпосередньо враховані при формуванні бюджету.

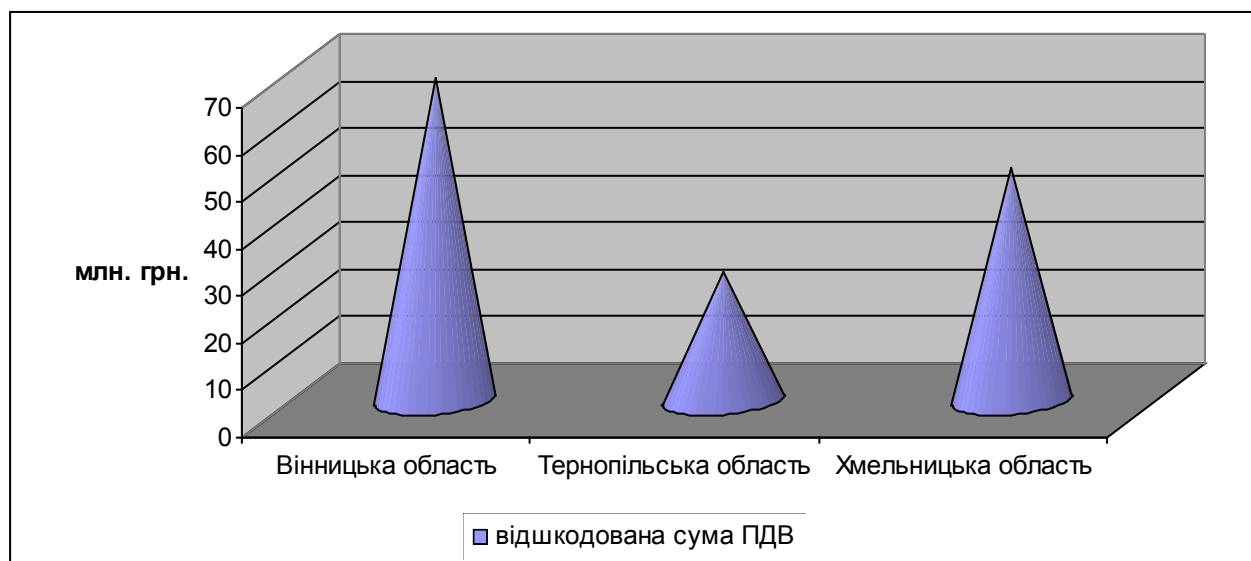


Рис. 2.2 Обсяги відшкодування ПДВ у Вінницькій, Тернопільській та Хмельницькій областях у 2004р.

Вирішенню проблеми бюджетного відшкодування ПДВ присвячені положення Законів України «Про Державний бюджет України на 2004р.» та «Про Державний бюджет України на 2005р.», якими передбачено поряд із сумою надходження ПДВ - суму його відшкодування. Даний варіант бюджетного планування відображає фактичні обсяги надходження ПДВ та реальну можливість його відшкодування.

ПДВ поряд із наповненням дохідної частини державного бюджету, виконуючи при цьому фіскальну функцію, здійснює регулюючий вплив на обсяги попиту і пропозиції товарів на ринку через механізм ціноутворення. З метою визначення впливу податків на споживання (ПДВ, акцизного збору і мита) на ціну товару та фінансові ресурси суб'єктів господарювання розглянемо формування ціни на алкогольну продукцію, зокрема спирт та горілчані вироби.

Виробництво спирту в Україні оподатковується ПДВ за ставкою 20%. Сума ПДВ включається в ціну товару, який не містить в собі цього податку, тобто до виробничої ціни. Сума ПДВ (податкове зобов'язання) визначається за формулою:

$$\text{ПДВ} = \frac{(\text{ПС} + \text{П}) \times \text{ПДВ}_c}{100}; \quad (2.1)$$

де, $ПДВ_c$ - ставка податку на додану вартість; $ПС$ – повна собівартість продукції; $П$ – прибуток.

Якщо ціна встановлюється на підакцизний товар (горілчані вироби), то до оподаткованого обороту входить і сума акцизного збору. У даному випадку, податкове зобов'язання по ПДВ визначається за формулою:

$$ПДВ = \frac{(ПС + П + АЗ) \times ПДВ_c}{100}; \quad (2.2)$$

де, $АЗ$ – сума акцизного збору.

Розглянемо формування відпускної ціни на спирт підприємствами Д/О „Тернопільспирт” в 2004р. Спирт виступає сировиною для виготовлення підакцизної продукції (зокрема, горілчаних виробів), а отже, згідно вітчизняного законодавства, звільняється від оподаткування акцизним збором (див. табл. 2.5).

Таблиця 2.5

Елементи відпускної ціни на спирт по підприємствах Д/О „Тернопільспирт” у 2004р.* (на 1 дал.)

| № п/п | Підприємства | повна собівартість, грн. | прибуток, грн. | виробнича ціна, грн. | ПДВ | | відпускна ціна, грн. |
|-------|----------------------------|--------------------------|----------------|----------------------|-----------|------|----------------------|
| | | | | | ставка, % | грн. | |
| 1 | Борщівський спиртозавод | 19,48 | 1,37 | 20,85 | 20,0 | 4,17 | 25,02 |
| 2 | Бучацький мальтозний завод | 22,11 | 0,29 | 22,40 | 20,0 | 4,48 | 26,88 |
| 3 | Залозецький спиртозавод | 20,86 | 0,45 | 21,31 | 20,0 | 4,26 | 25,57 |
| 4 | Зарубинецький спиртозавод | 20,99 | 0,58 | 21,57 | 20,0 | 4,31 | 25,88 |
| 5 | Кобиволоцький спиртозавод | 22,16 | 0,64 | 22,81 | 20,0 | 4,56 | 27,37 |
| 6 | Ковалівський спиртозавод | 20,77 | 0,71 | 21,48 | 20,0 | 4,29 | 25,77 |
| 7 | Козлівський спиртозавод | 20,72 | 1,61 | 22,33 | 20,0 | 4,46 | 26,79 |
| 8 | Марилівський спиртозавод | 23,48 | 1,33 | 24,81 | 20,0 | 4,96 | 29,77 |
| 9 | Мишковицький спиртозавод | 21,10 | 0,20 | 21,30 | 20,0 | 4,26 | 25,56 |
| 10 | Новосілівський спиртозавод | 20,26 | 1,75 | 22,01 | 20,0 | 4,40 | 26,41 |

* складено автором за даними звітності підприємств Д/О „Тернопільспирт”

Так, дані таблиці 2.5 показують, що відпускна ціна на спирт по підприємствах об'єднання у 2004р. коливається від 25,02 грн. на Борщівському спиртозаводі до 29,77 грн. на Марилівському спиртозаводі. Сума ПДВ (податкове зобов'язання), що включається в ціну товару знаходиться в межах від 4,17 грн. до 4,96 грн. та залежить від величини виробничої ціни (повної собівартості та прибутку). Відмінність між виробничими цінами на Борщівському та Марилівському спиртозаводах на 3,96 грн. на 1 дал спирту зумовлює зростання величини податкового зобов'язання по ПДВ на

0,79 грн. Тобто, відсоткова ставка ПДВ безпосередньо впливає на зростання (зменшення) величини ПДВ (податкове зобов'язання) через зростання (зменшення) величини виробничої ціни. ПДВ, який включається до ціни на кожному етапі просування товару від виробника до споживача, передбачає оподаткування новоствореної вартості.

Етапи справляння ПДВ за даними виробництва та реалізації 1-го дал. спирту та горілчаних виробів Козлівського спиртзаводу у 2004р. подано в таблиці 2.6. Даний механізм передбачає розмежування величини ПДВ, що:

- включається в ціну товару (податкове зобов'язання);
- підлягає сплаті до бюджету суб'єктами господарювання.

Необхідність розмежування полягає в тому, що величини ПДВ, що сплачується до бюджету платником податку і «вмонтовуються» в ціни товарів, що реалізуються за певний проміжок часу, не співпадають.

Таблиця 2.6

Етапи справляння податку на додану вартість по Козлівському спиртзаводу

грн.

| показники | виробник зерна | виробник спирту | виробник горілчаних виробів | споживач | всього |
|--|-------------------|--------------------|-----------------------------------|----------|--------|
| вартість товару в тому числі: | - | 16,92 | 26,80 | 245,04 | - |
| сплачений ПДВ | - | 2,82 | 4,46 | - | - |
| ціна товару без ПДВ | - | 14,10 | 22,30 | - | - |
| об'єкт нарахування ПДВ . в тому числі: | 14,10 | 22,30 | 204,20 | - | - |
| акцизний збір | - | - | 160,00 | - | - |
| ціна реалізації товару, всього | 16,92 | 26,80 | 245,04 | - | - |
| податкове зобов'язання | 2,82 | 4,46 | 40,84 | - | 48,12 |
| податковий кредит | - | 2,82 | 4,46 | - | 7,28 |
| сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету | 2,82 | 1,64 | 36,38 | - | 40,84 |

Так, у нашому випадку, сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету на всьому шляху проходження товару від виробника зерна до споживача становить 40,84 грн., а сума ПДВ, сплачена споживачами при придбанні товарів (податкове зобов'язання)

складає 48,12 грн. Тобто, сума ПДВ, включена в ціну товару, є результатом оподаткування всієї вартості, а сума податку, що підлягає перерахуванню до бюджету – це різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту ($48,12 - 7,28 = 40,84$ грн.).

Дані таблиці 2.6 відображають етапи справляння ПДВ за ставкою 20% при якому оподатковується додана вартість на всіх стадіях виробництва товару, а платник податку, на кожному етапі просування товару від виробника сировини до споживача готової продукції, отримує податковий кредит на суму ПДВ, сплаченого в ціні придбаних товарів. Однак, істотний вплив як на обсяги поступлень ПДВ до бюджету, так і на рівень цін реалізації товарів здійснює пільгове оподаткування ПДВ. Пільгове оподаткування ПДВ здійснюється при оподаткуванні за нульовою ставкою та звільненні від оподаткування. Слід зазначити, що згідно вітчизняного законодавства на виробництво спирту та горілчаних виробів не поширюється пільгове оподаткування ПДВ. Проте, з метою виявлення впливу пільгових умов оподаткування ПДВ на фінансову достатність та рівень цін товарів при їх просуванні від виробника сировини до кінцевого споживача розглянемо особливості формування ціни реалізації товару при запровадженні пільгових умов оподаткування, виходячи з даних таблиці 2.6 (такі ж результати можна одержати і при пільговому оподаткуванні ПДВ будь-якої іншої продукції).

З розрахункових даних таблиць у Додатку К видно, як відображається на сумі ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету та ціні реалізації товару надання пільг по сплаті ПДВ (звільнення від оподаткування чи оподаткування за нульовою ставкою).

Розглянемо можливі варіанти (умови) пільгового оподаткування ПДВ:

1) Усі підприємства у ланцюзі просування товару від виробника до споживача оподатковуються ПДВ за ставкою 20%, окрім виробника спирту, виробництво товару якого оподатковується за нульовою ставкою. Так, у даному випадку, ланцюг податкових кредитів розривається на другому етапі проходження товару, зокрема, при формуванні відпускної ціни на спирт. Оподаткування за нульовою ставкою ПДВ передбачає, що у даного платника податку не виникає податкового зобов'язання по сплаті ПДВ, однак він має право на податковий кредит, який дорівнює сумі ПДВ

(податкове зобов'язання), що виникає на попередній стадії руху товарів. Таким чином, нульова ставка ПДВ передбачає відшкодування цього податку з бюджету у розмірі податкового кредиту. На наступній стадії проходження товару (виробництво горілчаних виробів) оподаткування ПДВ здійснюється за ставкою 20%. У цьому випадку у даної ланки відсутній податковий кредит по ПДВ (тобто, вартість придбаного товару дорівнює ціні без ПДВ), а сума податкового зобов'язання по ПДВ дорівнює сумі ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету. Тобто величина ПДВ, визначена до сплати рівна сумі податкового зобов'язання.

Значний вплив як на величину ПДВ, що мобілізується до бюджету, так і на відпускну ціну на горілчані вироби справляє нульова ставка оподаткування ПДВ. Підприємство – виробник горілчаних виробів, для якого встановлено нульову ставку ПДВ, не сплачує цього податку до бюджету, однак має право на відшкодування ПДВ у сумі податкового кредиту. В результаті такого пільгового оподаткування сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету дорівнює нулю, адже величина вхідного ПДВ (сума податкового кредиту) підлягає відшкодуванню з бюджету. І хоча на усіх стадіях просування товару від виробника до кінцевого споживача ПДВ нараховується та сплачується до бюджету, однак на заключному етапі при оподаткуванні горілчаних виробів ПДВ за нульовою ставкою уся сума раніше нарахованого податку, яка сплачувалась на попередніх стадіях, підлягає відшкодуванню. Оподаткування за нульовою ставкою ПДВ товарів, що реалізуються споживачу зумовлює значне зниження рівня цін.

2) Іншим видом пільгового оподаткування ПДВ є звільнення від оподаткування. Звільнення від оподаткування ПДВ передбачає, що сума податкового кредиту по ПДВ не підлягає відшкодуванню з бюджету (як у випадку оподаткування за нульовою ставкою), а включається у валові витрати підприємства, що, відповідно, зумовлює ріст собівартості продукції та, відповідно, цін її реалізації (див. продовження Додатку К). Розрив ланцюга податкових кредитів, через звільнення від оподаткування ПДВ, на стадії виробництва спирту породжує ситуацію при якій виробник не має права на податковий кредит і компенсує сплачений при придбанні сировини ПДВ за рахунок підвищення рівня ціни

продажу. Якщо виробник спирту звільнений від сплати ПДВ, то на наступній стадії проходження товару, вже у виробника горілчаних виробів також не виникає право на податковий кредит і він перекладає навантаження по сплаті цього податку на споживача товару. Вищезазначений варіант пільгового оподаткування ПДВ зумовлює кумулятивний ефект, адже ПДВ нараховується на всю вартість товару, в тому числі і на ПДВ, сплачений на попередніх етапах руху товару. Як наслідок – податкові надходження до бюджету зростають в результаті розширення бази оподаткування ПДВ.

Із вищезазначеного можна зробити висновок, що розрив ланцюга податкових кредитів, зумовлених звільненням від оподаткування ПДВ спирту зумовлює подвійне оподаткування доданої вартості з якої сплачено податок на попередній стадії руху товару, тобто має місце ефект «снігового кому», характерний для податку з обороту. У даному випадку ціна реалізації товару зростає внаслідок кумулятивного характеру ПДВ.

Дещо іншими є фіскальні та цінові наслідки при звільненні від оподаткування ПДВ горілчаних виробів. Наприклад, виробник горілчаних виробів, звільнений від ПДВ, не сплачує ПДВ при реалізації товару споживачу (як і у випадку при оподаткуванні ПДВ за нульовою ставкою), однак у нього не має права на відшкодування суми податкового кредиту. Внаслідок цього, сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, значно зменшується.

Розглядаючи питання пільгового оподаткування ПДВ можна зробити висновок, що при використанні пільг з ПДВ між оподаткуванням за нульовою ставкою та звільненням від оподаткування існує істотна відмінність. Нульова ставка ПДВ є значно привабливішою для підприємства, ніж звільнення від оподаткування, оскільки дає право на відшкодування суми вхідного ПДВ. Застосування нульової ставки ПДВ, як стверджує Д.А.Дяковський [34], фактично означає субсидування певних операцій (як це має місце в Україні при оподаткуванні ПДВ експорту товарів, послуг).

З позиції фіску оподаткування за нульовою ставкою ПДВ виробництва спирту на обсяги надходження цього податку до бюджету не впливає. Однак, внаслідок

оподаткування за нульовою ставкою ПДВ горілчаних виробів обсяги надходження цього податку до бюджету дорівнюватимуть нулю.

З позиції ціноутворення пільгове оподаткування ПДВ через застосування нульової ставки для виробника спирту не впливає на рівень цін реалізованих ним товарів. Однак, рівень цін горілчаних виробів за умови застосування нульової ставки ПДВ істотно знижується через відсутність у складі ціни реалізації її елементу – ПДВ (податкове зобов'язання).

Щодо іншого виду пільгового оподаткування ПДВ, а саме, звільнення від оподаткування, то у даному випадку існує суттєва відмінність між обсягами надходження податку до бюджету та рівнем цін реалізації товарів. Дана відмінність зумовлена специфікою застосування методу податкового кредиту, при якому розрив ланцюга податкових кредитів, через звільнення від оподаткування ПДВ, зумовлює на наступному етапі руху товарів подвійне оподаткування. Подвійне оподаткування, в свою чергу, зумовлює розширення бази оподаткування, а відтак - сприяє зростанню обсягу надходжень ПДВ та призводить до росту цін реалізації цих товарів. Однак, застосування пільги по звільненню від оподаткування ПДВ товарів безпосередньо споживачу передбачає скорочення поступлень цього податку до бюджету та, відповідно, зниження ціни реалізації товару.

В умовах вільного ціноутворення ринкові ціни можуть відхилятися від цін, встановлених виробником продукції. Відповідно, більшою чи меншою буде сума податку на додану вартість (податкове зобов'язання), що включається в ціну товару. Тому, виникає необхідність розкладання ціни з метою визначення суми ПДВ (податкове зобов'язання), а також фінансового результату господарювання (прибутку чи збитку) при певному рівні ринкових цін. Суму ПДВ (податкове зобов'язання), включену в ціну вилучають за формулою:

$$\text{ПДВ} = \frac{(\text{ПС} + \text{П} + \text{ПДВ}) \times \text{ПДВ}_c}{100\% + \text{ПДВ}_c}; \quad (2.3)$$

В умовах, коли ставка ПДВ складає 20 % формулу 2.3 можна записати таким чином:

$$\text{ПДВ} = \frac{(\text{ПС} + \text{П} + \text{ПДВ}) \times 20}{100 + 20} = \frac{\text{ПС} + \text{П} + \text{ПДВ}}{6}; \quad (2.4)$$

Розглянемо вплив зміни ринкових цін на суму ПДВ (податкове зобов'язання). При цьому за умову візьмемо, що у певний період часу відпускна ціна на спирт була вищою за сформовану (30,00 грн.), дорівнювала сформованій відпускній ціні (25,00 грн.) та була нижчою за сформовану (20,00 грн.) (див. табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Вплив зміни ринкових цін на суму ПДВ (податкове зобов'язання)

| № п/п | Умова реалізації | Ціна реалізації, грн. | Податок на додану вартість | | Відхилення ПДВ, грн. + збільшення, - зменшення |
|-------|------------------------------------|-----------------------|----------------------------|------------|--|
| | | | ставка, % | сума, грн. | |
| 1 | Ціна реалізації сформованої ціни > | 30,00 | 20,0 | 5,00 | + 0,83 |
| 2 | Ціна реалізації сформованій ціні = | 25,00 | 20,0 | 4,17 | X |
| 3 | Ціна реалізації сформованої ціни < | 20,00 | 20,0 | 3,33 | - 1,67 |

Дані таблиці 2.7 показують, що при відпускній ціні 25,00 грн. сума ПДВ (податкове зобов'язання) складає 4,17 грн., при зростанні відпускної ціни на 5,00 грн. сума податкового зобов'язання по ПДВ зросте на 0,83 грн., а при її зменшенні на 5,00 грн. – сума ПДВ (податкове зобов'язання) зменшиться на 1,67 грн. Тобто, коливання ринкових цін впливає на величину ПДВ, що вилучається з ціни товару. В свою чергу, відхилення суми ПДВ (податкове зобов'язання) при зростанні (зменшенні) відпускних цін впливатиме і на прибуток підприємств, зумовлюючи його ріст (чи зниження). Розглянемо вплив ставки ПДВ (20%) на прибуток підприємств Д/О „Тернопільспирт” при зростанні (зменшенні) ринкових цін на спирт (1 дал) (див. табл. 2.8, 2.9). Дані таблиці 2.8 показують, що зростання ринкових цін до 30,00 грн. забезпечить підприємствам об'єднання отримання додаткового прибутку, величина якого буде знаходитись в межах 0,19 – 4,15 грн. за 1 дал спирту. Зниження ринкової ціни до 20,00 грн. (див. табл. 2.9) обернеться зменшенням прибутку для всіх підприємств об'єднання. Мінімальна сума недоотриманого прибутку складає 4,18 грн. по Борщівському спиртозаводу, а максимальна – 8,14 грн. по Марилівському спиртозаводу.

**Вплив ставки ПДВ (20%) на прибуток підприємств Д/О
„Тернопільспирт” при зростанні ринкової ціни на спирт
(ринкова відпускна ціна – 30,00 грн. на 1 дал спирту)**

| № п/п | підприємства | Ринкова відпускна ціна, грн. | ПДВ | | Виробнича ціна, грн. | | Зростання прибутку, грн. „+” |
|-------|-----------------------------|------------------------------|-----------|-----------|----------------------|------------|------------------------------|
| | | | ставка, % | сума, грн | ринкова | сформована | |
| 1 | Борщівський спиртозавод | 30,00 | 20,0 | 5,00 | 25,00 | 20,85 | 4,15 |
| 2 | Бучацький мальтозний завод | 30,00 | 20,0 | 5,00 | 25,00 | 22,40 | 2,60 |
| 3 | Залозецький спиртозавод | 30,00 | 20,0 | 5,00 | 25,00 | 21,31 | 3,69 |
| 4 | Зарубинецький спиртозавод | 30,00 | 20,0 | 5,00 | 25,00 | 21,57 | 3,43 |
| 5 | Кобиволоцький спиртозавод | 30,00 | 20,0 | 5,00 | 25,00 | 22,81 | 2,19 |
| 6 | Ковалівський спиртозавод | 30,00 | 20,0 | 5,00 | 25,00 | 21,48 | 3,52 |
| 7 | Козлівський спиртозавод | 30,00 | 20,0 | 5,00 | 25,00 | 22,33 | 2,67 |
| 8 | Марилівський спиртозавод | 30,00 | 20,0 | 5,00 | 25,00 | 24,81 | 0,19 |
| 9 | Мишковицький спиртозавод | 30,00 | 20,0 | 5,00 | 25,00 | 21,30 | 3,70 |
| 10 | Новосілківський спиртозавод | 30,00 | 20,0 | 5,00 | 25,00 | 22,01 | 2,99 |

Виходячи з концепції, що процес ринкового ціноутворення проходить два етапи (формування ціни виробником і встановлення ціни шляхом узгодження її між виробником і споживачем), ПДВ (податкове зобов'язання) є ціноутворюючим елементом на стадії формування ціни. При цьому величина ПДВ не впливає на прибуток підприємств. Крім того, сума ПДВ (податкове зобов'язання) залежить від величини виробничої ціни, частиною якої є прибуток. Однак, в умовах сформованих ринкових цін ПДВ є величиною, залежною від рівня ринкових цін, а відтак їх зростання чи зменшення впливає на фінансовий результат діяльності підприємств, зумовлюючи його зростання (зменшення).

Відсоткова ставка ПДВ при ринковому коливанні цін впливає на величину ПДВ, що включається в ціну товару.

**Вплив ставки ПДВ (20%) на прибуток підприємств Д/О
„Тернопільспирт” при зменшенні ринкової ціни на спирт
(ринкова відпускна ціна – 20,00 грн. на 1 дал спирту)**

| № п/п | підприємства | Ринкова відпускна ціна, грн. | ПДВ | | Виробнича ціна, грн. | | Зменшення прибутку, грн. „-” |
|-------|-----------------------------|------------------------------|-----------|-----------|----------------------|------------|------------------------------|
| | | | ставка, % | сума, грн | ринкова | сформована | |
| 1 | Борщівський спиртозавод | 20,00 | 20,0 | 3,33 | 16,67 | 20,85 | 4,18 |
| 2 | Бучацький мальтозний завод | 20,00 | 20,0 | 3,33 | 16,67 | 22,40 | 5,73 |
| 3 | Залозецький спиртозавод | 20,00 | 20,0 | 3,33 | 16,67 | 21,31 | 4,64 |
| 4 | Зарубинецький спиртозавод | 20,00 | 20,0 | 3,33 | 16,67 | 21,57 | 4,90 |
| 5 | Кобиволоцький спиртозавод | 20,00 | 20,0 | 3,33 | 16,67 | 22,81 | 6,14 |
| 6 | Ковалівський спиртозавод | 20,00 | 20,0 | 3,33 | 16,67 | 21,48 | 4,81 |
| 7 | Козлівський спиртозавод | 20,00 | 20,0 | 3,33 | 16,67 | 22,33 | 5,66 |
| 8 | Марилівський спиртозавод | 20,00 | 20,0 | 3,33 | 16,67 | 24,81 | 8,14 |
| 9 | Мишковицький спиртозавод | 20,00 | 20,0 | 3,33 | 16,67 | 21,30 | 4,63 |
| 10 | Новосілківський спиртозавод | 20,00 | 20,0 | 3,33 | 16,67 | 22,01 | 5,34 |

При зниженні ринкових цін, сума ПДВ (податкове зобов'язання) буде меншою, однак це зумовить зростання сукупного попиту, а відтак і сукупної пропозиції товарів (послуг) на ринку, і навпаки.

Сума ПДВ (податкове зобов'язання) не зачіпає інтереси фіску, оскільки до бюджету (як уже зазначалось) сплачується різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту по ПДВ. Однак, при певних параметрах податкового кредиту зростання (зменшення) суми ПДВ (податкове зобов'язання) впливатиме на суму поступлень цього податку до бюджету. Наприклад, підприємство реалізує виготовлену продукцію на трьох сегментах ринку за цінами 30,00 грн., 25,00 грн. та 20,00 грн. за 1 дал спирту відповідно. Сума ПДВ (податкове зобов'язання), що включається в ціну товару безпосередньо залежить від ринкового коливання цін (див. табл. 2.10).

**Вплив коливання ринкових цін на обсяги
надходжень ПДВ до бюджету**

| № п/п | Ринкова відпускна ціна, грн. | Податок на додану вартість, грн. | | ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету, грн. |
|----------|------------------------------------|----------------------------------|---------------------------|--|
| | | податковий кредит | податкове зобов'язання | |
| 1 | 30,00 | 2,00 | 5,00 | 3,00 |
| 2 | 25,00 | 2,00 | 4,17 | 2,17 |
| 3 | 20,00 | 2,00 | 3,33 | 1,33 |

Так, при відпускній ціні 30,00 грн. за 1 дал спирту, сума ПДВ (податкове зобов'язання) буде складати 5,00 грн., при ціні 25,00 грн. – 4,17 грн., а при ціні 20,00 грн. – 3,33 грн. Сума податкового кредиту не залежить від ринкового коливання цін, а тому є однаковою на кожну одиницю товару і не залежить від того, на якому сегменті ринку і за якою ціною вона реалізується. Адже, величина вхідного ПДВ (податкового кредиту) не включається в ціну товару, а лише визначається для розрахунку суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету. Тому, зростання (зменшення) ринкових відпускних цін забезпечуючи зростання (зменшення) суми ПДВ (податкове зобов'язання), при певному рівні податкового кредиту, зачіпає інтереси фіску з позиції зростання (зменшення) обсягу надходжень ПДВ до бюджету. Так, дані таблиці 2.10 показують, що зростання ринкових цін до 30,00 грн. за 1 дал спирту при певному рівні податкового кредиту по ПДВ (в нашому випадку 2,00 грн.) забезпечує надходження до бюджету у сумі 3,00 грн. Зниження ціни до 20,00 грн. скорочує надходження ПДВ до бюджету до 1,33 грн. Тобто, коливання ринкових цін впливає не лише на суму ПДВ (податкове зобов'язання), що включається в ціну товару, а й на обсяги поступлень цього податку до бюджету.

ПДВ як елемент ціни фактично відшкодовується споживачами в ціні товару, роботи, послуги, однак перерахування податку до бюджету здійснюється конкретними платниками. Такими платниками, згідно Закону України «Про податок на додану вартість» від 03.04.1997р., визнано юридичні та фізичні особи суб'єкти підприємницької діяльності. Саме тому, ПДВ при його сплаті до бюджету зачіпає інтереси суб'єктів господарювання. Сфера цих інтересів, безпосередньо, стосується фінансових ресурсів підприємницьких структур. Одержуючи виручку від реалізації

продукції підприємство забезпечує, насамперед, сплату податків до бюджету. Так, у Додатку Л представлено розрахунки з бюджетом підприємств Д/О «Тернопільспирт» по ПДВ у 2003 і 2004рр.

Як ми уже зазначали, сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету розраховується як різниця між сумою податкового зобов'язання та сумою податкового кредиту звітного періоду. У випадку перевищення суми податкового кредиту над податковим зобов'язанням по ПДВ, різниця підлягає бюджетному відшкодуванню. Так, підприємствами Д/О „Тернопільспирт” у 2003р. фактично сплачено до бюджету 1709,0 тис. грн. ПДВ. При цьому існує значна заборгованість як підприємств по сплаті ПДВ до бюджету, так і бюджету по відшкодуванні цього податку (відповідно 716,0 тис. грн. та 1604,0 тис. грн.).

Протягом звітного періоду 2004р. фактично сплачено до бюджету 2782,0 тис. грн. ПДВ, що на 1577,0 тис. грн. більше від розрахованої суми податку у звітному періоді. Перевищення сплаченої суми по ПДВ зумовлене погашенням заборгованості підприємств по сплаті податку у минулому звітному періоді у сумі 716,0 тис. грн., переplat у рахунок майбутніх платежів – 994 тис. грн., що включає непогашену заборгованість підприємств у звітному періоді у сумі 133,0 тис. грн., яка станом на 01.01.2005р. на Залозецькому та Новосілівському спиртозаводах складала 10 тис. грн. та 123 тис. грн., відповідно.

Недосконалість вітчизняного механізму бюджетного відшкодування ПДВ позначилася на діяльності Д/О „Тернопільспирт”. Так, станом на 01.01.05 заборгованість бюджету з відшкодування ПДВ підприємствам об'єднання складала 3792,0 тис. грн., що перевищує річну суму надходжень ПДВ від спиртозаводів Д/О „Тернопільспирт” у 2004р. на 1010,0 тис. грн. або 26,63%. У порівнянні з 2003р. у 2004р. сума ПДВ, заявлена до відшкодування, зросла з 1604,0 тис. грн. до 3792,0 тис. грн. (на 2188,0 тис. грн. або у 2,3 рази). Такий стан бюджетного відшкодування ПДВ негативно впливає на фінансовий стан підприємств. Імобілізація обігових коштів підприємств гальмує розвиток виробництва, своєчасну виплату заробітної плати та розрахунки з постачальниками. Виходячи з цього, ми не розділяємо позицію окремих авторів, які вказують, що ПДВ „транзитом” проходить через

підприємство не впливаючи на фінансові результати та фінансовий стан суб'єктів господарювання [30].

Слід відмітити, що „горизонтальний” [51;32] механізм справляння ПДВ в Україні також передбачає відчуження фінансових ресурсів суб'єктів господарювання і, в першу чергу, його обігових коштів. Оскільки у конкретного платника податку процеси закупівлі сировини, матеріалів, придбання і введення в дію основних виробничих фондів, по цінах, в які закладено ПДВ, що формує податковий кредит, не співпадають в часі з процесом реалізації власної продукції і формуванням податкового зобов'язання. На цей проміжок неспівпадання платник кредитує державу, виводячи із свого господарського обороту власні фінансові ресурси. Таке відчуження власних коштів обумовлене віднімальним методом, що використовується при визначенні суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету.

З іншого боку, визнання процесом реалізації продукції, згідно вітчизняного законодавства, факту передачі права власності по відвантаженій продукції, а не поступлення коштів на розрахунковий рахунок продавця, ставить суб'єкт господарювання в умови, коли виникає зобов'язання по сплаті ПДВ, а реальні кошти відсутні. Суб'єкт господарювання, щоб уникнути фінансових санкцій за несвоєчасну сплату податку, вимушений використовувати фінансові ресурси, призначені для формування обігових коштів, виплати заробітної плати, розрахунків із суміжниками за поставлені товарно-матеріальні цінності, виконані роботи [105:269].

Таким чином, механізм справляння ПДВ, забезпечуючи інтереси фіску, тісно взаємозв'язаний з процесом ринкового ціноутворення. Реформування ПДВ як фіскального інструменту регулювання економіки повинно оцінюватись через призму цінових наслідків, виходячи з особливостей національної економіки та її господарського механізму. ПДВ, як і інші податки повинен відповідати інтересам як держави, так і платника, а його негативний вплив на інші сторони функціонування вітчизняного механізму господарювання повинен бути зведений до мінімуму.

2.2 Акцизний збір: механізм оподаткування і цінові параметри

Однією із характерних рис податкових систем світу є співіснування різних форм оподаткування процесів споживання. Фіскальний і регулюючий вплив універсальних акцизів (податок на додану вартість, податок з обороту) може доповнюватись, підсилюватись в бажаному напрямку різними видами специфічних акцизів. Специфічні акцизи, як і універсальні, забезпечуючи наповнення бюджетів, виступають надбавкою до ціни товару і відшкодовуються покупцем – кінцевим споживачем товару. У вітчизняній податковій системі така роль відведена акцизному збору, який запроваджено Декретом Кабінету Міністрів України „Про акцизний збір” від 26.12.1992р. № 18-92 і справляється з 1993р [28:510].

Акцизному збору, як різновиду податку на споживання, притаманні особливості, які відрізняють його від податку на додану вартість:

- акцизним збором оподатковуються лише окремі товари, споживання яких держава, виходячи з певних міркувань, регулює, обмежує. ПДВ оподатковуються всі товари, роботи, послуги (за винятком тих, по яких надаються пільги);
- акцизний збір, поступаючись перед ПДВ його фіскальним значенням, переважає його в можливостях регулюючого впливу на рівень цін підакцизних товарів, а відтак і на обсяги їх споживання;
- акцизним збором оподатковуються товари у сфері виробництва, а ПДВ є елементом ціни як товарів, так і тарифів у сфері послуг;
- при нарахуванні акцизного збору виходять із виробничої ціни товару, а при нарахуванні ПДВ (податкове зобов'язання) враховують як виробничу ціну, так і суму акцизного збору;
- на відміну від ПДВ, який включається в ціну суб'єктами господарювання на всіх етапах просування товару від виробника до споживача, акцизний збір включається в ціну тільки один раз виробником підакцизних товарів;
- акцизний збір, справляючи значно слабший вплив на загальний рівень цін в державі, ніж ПДВ, може суттєво впливати на ціни підакцизних товарів через

диференціацію ставок. Єдина ставка ПДВ (не враховуючи нульової) робить його більш нейтральним щодо механізму ціноутворення.

Акцизний збір, як один із видів податків на споживання в системі інструментів фіскальної політики держави, відіграє вагомую роль у формуванні дохідної бази зведеного бюджету України (див. табл. 2.11).

Таблиця 2.11

**Динаміка акцизного збору в доходах зведеного бюджету України
у 1998-2004рр.* млрд. грн.**

| № п/п | показники | 1998 | 1999 | 2000 | 2001 | 2002 | 2003 | 2004 | 2004 до 1998, рази |
|-------|--|------|------|------|------|------|------|------|--------------------|
| 1. | Акцизний збір, всього | 1,2 | 1,8 | 2,2 | 2,8 | 4,2 | 5,1 | 6,7 | 5,6 |
| 2. | в тому числі: Акцизний збір з вироблених в Україні товарів, | 1,1 | 1,6 | 1,8 | 2,4 | 3,6 | 4,6 | 6,1 | 5,5 |
| 3. | Акцизний збір з ввезених (імпортованих) товарів | 0,1 | 0,2 | 0,4 | 0,4 | 0,6 | 0,5 | 0,6 | 5,6 |
| 4. | Питома вага акцизного збору в: - доходах бюджету, % | 4,2 | 5,5 | 4,5 | 5,2 | 6,8 | 7,7 | 9,1 | 2,2 |
| 5. | - податкових надходженнях, % | 5,6 | 7,2 | 7,1 | 7,7 | 10,7 | 10,3 | 13,3 | 2,4 |

*складено автором за даними звітності Державної податкової адміністрації України

Так, дані таблиці 2.11 відображають тенденцію до постійного зростання обсягу надходжень акцизного збору до зведеного бюджету України. Так, у період 1998-2004рр. надходження від акцизного збору зросли у 5,6 рази (з 1,22 млрд. грн. у 1998р. до 6,71 млрд. грн. у 2004р.).

Надходження акцизного збору по окремих групах товарів у 2001-2004рр. відображено у таблиці 2.12.

Динаміка надходження акцизного збору до зведеного бюджету України в розрізі груп вітчизняних підакцизних товарів у період 2001-2004рр.*

| № п/п | Групи підакцизних товарів | 2001 | | 2002 | | 2003 | | 2004 | | 2004р. в % до 2001р. |
|-------|---------------------------|-----------|-------|-----------|------|-----------|------|-----------|------|----------------------|
| | | млн. грн. | % | млн. грн. | % | млн. грн. | % | млн. грн. | % | |
| 1. | Спирт етиловий | 33,2 | 1,37 | 61,4 | 1,7 | 93,1 | 2,0 | 95,6 | 1,6 | 287,9 |
| 2. | Міцні спиртні напої | 990,9 | 40,80 | 1039,0 | 28,8 | 1196,3 | 25,6 | 1379,2 | 22,6 | 139,2 |
| 3. | Винопродукція | 137,8 | 5,68 | 178,9 | 5,0 | 229,8 | 4,9 | 335,7 | 5,5 | 243,6 |
| 4. | Пиво | 175,4 | 7,22 | 347,3 | 9,6 | 567,2 | 12,2 | 767,2 | 12,6 | 437,4 |
| 5. | Тютюнові вироби | 413,9 | 17,04 | 679,5 | 18,8 | 865,5 | 18,6 | 987,5 | 16,2 | 238,5 |
| 6. | Нафтопродукти | 456,2 | 18,78 | 923,3 | 25,6 | 1391,8 | 29,9 | 2182,6 | 35,8 | 478,4 |
| 7. | Ювелірні вироби | 57,3 | 2,36 | 163,7 | 4,6 | - | - | - | - | 285,7* |
| 8. | Транспортні засоби | 164,1 | 6,75 | 211,8 | 5,9 | 315,3 | 6,8 | 343,8 | 5,7 | 209,5 |
| | Всього | 2428,8 | 100 | 3604,9 | 100 | 4659,2 | 100 | 6091,6 | 100 | 250,8 |

* відношення показника 2002р. до показника 2001р.
складено автором за даними: www.sta.gov.ua та [32].

Аналізуючи надходження акцизного збору в розрізі окремих груп вітчизняних підакцизних товарів у 2001-2004рр. слід відмітити зростання обсягів поступлень цього податку по всіх товарних групах. Зокрема, найбільший відсоток зростання акцизного збору спостерігається по нафтопродуктах (478,4 %). Більше як у 2 рази зросли обсяги поступлень акцизного збору до бюджету від реалізації спирту етилового (287,9%), винопродукції (243,6 %), тютюнових виробів (238,5 %). В розрізі товарних груп близько 90 % акцизного збору поступило від реалізації нафтопродуктів, міцних спиртних напоїв, тютюнових виробів і пива. Обсяги надходжень акцизного збору від реалізації транспортних засобів вітчизняного виробництва хоч і зросли (з 164,1 млн. грн. до 343,8 млн. грн.), однак їх питома вага серед інших груп підакцизних товарів є незначною. Це пов'язано, насамперед, із зростанням загального обсягу поступлень акцизного збору з вітчизняних товарів. Незначна частка акцизного збору з виробництва спирту етилового (1,6 %) обумовлена тим, що дана продукція виготовляється, в основному, як сировина для

виробництва міцних спиртних напоїв, у цьому випадку спирт етиловий не оподатковується акцизним збором.

Надходження сум акцизного збору у Вінницькій, Тернопільській та Хмельницькій областях у 2000-2004рр. та їх частку у зведеному бюджеті України представлено у таблиці 2.13.

Таблиця 2.13

Динаміка надходжень акцизного збору у Вінницькій, Тернопільській та Хмельницькій областях у 2000-2004рр. (млн. грн.)*

| показники | 2000р. | 2001р. | 2002р. | 2003р. | 2004р. | 2004р. до 2000р., рази |
|--|--------|--------|--------|--------|--------|---------------------------------|
| Загальний обсяг надходжень акцизного збору до зведеного бюджету України, всього, зокрема: | 1862,1 | 2454,3 | 3647,6 | 4632,8 | 6136,3 | 3,3 |
| Обсяг надходження акцизного збору у Вінницькій, Тернопільській, Хмельницькій областях, в тому числі: | 187,7 | 183,9 | 250,6 | 294,6 | 305,3 | 1,6 |
| - у Вінницькій обл. | 151,4 | 142,5 | 195,5 | 229,4 | 235,1 | 1,5 |
| - у Тернопільській обл. | 20,7 | 24,3 | 36,2 | 45,1 | 48,4 | 2,3 |
| - у Хмельницькій обл. | 15,6 | 17,1 | 18,9 | 20,1 | 21,8 | 1,4 |
| Питома вага надходжень акцизного збору даних областей в загальній сумі надходжень цього податку, % | 10,08 | 7,49 | 6,87 | 6,36 | 4,97 | - |

*складено автором за даними звітності Державних податкових адміністрацій у Вінницькій, Тернопільській та Хмельницькій областях та даних інтернетсайту: www.sta.dov.ua в регіонах

Дані таблиці 2.13 відображають динаміку зростання обсягів надходжень акцизного збору в територіальному розрізі: Вінницької, Тернопільської та Хмельницької областях. Найбільшу суму поступлень акцизного збору забезпечує Вінницька область, хоча ріст складає 1,5 рази. В Тернопільській області у 2004р. мобілізовано 48,4 млн. грн. акцизного збору, ріст складає 2,3 рази в порівнянні з 2000р. Відмінності між обсягами надходжень обумовлені обсягами виробництва підакцизних товарів. В загальному обсязі поступлень акцизного збору до зведеного бюджету питома вага Вінницької, Тернопільської та Хмельницької областей знизилась з 11,1 % до 4,9 %. Причиною є випереджаюче зростання загальної суми акцизного збору в державі (в 3,3 рази).

Надходження акцизного збору у 2004р. в Вінницькій, Тернопільській та Хмельницькій областях в розрізі окремих груп підакцизних товарів відображено в Додатку М. Так, 93,5% обсягу надходжень акцизного збору у Вінницькій, Тернопільській та Хмельницькій областях у 2004р. поступило від реалізації алкогольної продукції (83,2% - лікєро-горілочна продукція, 10,3% - спирт етиловий, 0,6% - виноробна продукція). Зазначимо, що лікєро-горілочна продукція є домінуючою за обсягами надходжень акцизного збору в структурі підакцизних товарів по даних областях, хоча за сумою поступлень існує суттєва відмінність (від 8,8 млн. грн. у Хмельницькій обл. до 221,0 млн. грн. у Вінницькій обл.). Відповідно, найбільшими платниками акцизного збору по цих областях є виробники алкогольної продукції. Так, у Вінницькій обл. у 2004р. поступлення акцизного збору від Української горілочної компанії „Nemiroff” склали близько 90% усіх надходжень. Найбільші суми поступлень акцизного збору в Тернопільській обл. забезпечують підприємства Д/О „Тернопільспирт”, пивзаводи ВАТ „Опілля” і ВАТ „Бровар” та ВАТ „Укртютюн”. У 2004р. ці структури забезпечили 99,2 % акцизного збору, мобілізованого в області.

Справляння акцизного збору, його роль в забезпеченні фіску і вплив на процес ціноутворення, вимагає визначення критерію для встановлення переліку підакцизних товарів. В світовій практиці перелік товарів, що підлягають оподаткуванню специфічним акцизом, формується відповідно до мети, яка, в першу чергу, забезпечує інтереси фіску, а також:

- перерозподіл надвеликих доходів від виробництва і реалізації окремих видів продукції;
- обмеження виробництва і споживання соціально небезпечних товарів, які шкодять здоров'ю людини, забруднюють навколишнє середовище;
- перерозподіл доходів між високозабезпеченими та малозабезпеченими верствами населення шляхом встановлення акцизу на предмети розкоші, попит на які малоеластичний за ціною.

Статтею 1 Декрету Кабінету Міністрів України „Про акцизний збір” від 26.12.1992р. акцизний збір визначений як непрямий податок на високорентабельні

та монопольні товари, що включається до ціни цих товарів. Критерій високої рентабельності і монопольності товарів є методологічно неправильним. Адже рентабельність, а відтак і величина прибутку знаходяться в рамках виробничої ціни і не можуть регулюватись акцизним збором, який не є її елементом. Мова може йти про товари, які в умовах вільного ціноутворення реалізуються по високих цінах. Це не стосується і монопольних товарів, тобто тих, які виробляються суб'єктами господарювання, що займають монопольне становище на загальнодержавному чи регіональних ринках. Встановлення монополістом високої ціни приведе до отримання великих доходів, частина яких може бути „відсічена” на користь держави акцизним збором. Крім того, високій ціні і відповідно високим доходам в ринковій економіці протистоїть конкуренція. В умовах же монополізму обмеження прибутку в ціні може бути забезпечено через механізм регулювання цін на продукцію монопольних утворень з використанням такого регулятора як граничний рівень рентабельності. Обмеження рентабельності негативно впливає на інтереси фіску, однак забезпечує ціновий паритет і стабільність цін в економіці держави в цілому.

В Законі України „Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України „Про акцизний збір” від 18.11.1999р. акцизний збір визначено як „непрямий податок на споживання окремих видів товарів (продукції), визначених законом як підакцизні...”. Закон України „Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України „Про акцизний збір” від 22.03.2001р. [45] трактує акцизний збір як „непрямий податок на окремі товари, визначені законом як підакцизні і який включається до ціни цих товарів”. Як бачимо в нормативних актах 1999р. і 2001р. законодавець відходить від критерію визначення підакцизних товарів, залишаючи можливість для „маневру” зміни їх кількості.

В Україні перелік підакцизних товарів постійно змінюється. Так, у 1994р. Постановою Верховної Ради було затверджено 18 груп підакцизних товарів, ставки на які встановлювались у відсотках і знаходились в межах від 20% (пиво, шоколад, кава, відеотехніка) до 90 % (спирт питний та етиловий) (див. Додаток Н).

В останні роки спостерігається тенденція до звуження кількості підакцизних товарів, а зростання суми акцизного збору з вітчизняних товарів в доходах бюджету

забезпечується в основному за рахунок підвищення їх ставок. Останніми з переліку підакцизних товарів виключено ювелірні вироби (з 01.01.2003р.). З 01.01.2003р. встановлено сім груп підакцизних товарів, до яких віднесено: спирт етиловий; алкогольні напої; пиво; тютюнові вироби; бензин; дизельне пальне; окремі види транспортних засобів.

Як зазначають народні депутати Губський Б.В. і Сергієнко О.І., „окреслене коло підакцизних товарів цілком відповідає критерію соціально та екологічно ризикованої групи товарів, а також товарів, що є предметами розкоші” [33:99]. Розділяючи цю позицію, ми вважаємо, що до предметів розкоші, які доцільно було б оподатковувати акцизним збором слід також віднести вітчизняні ювелірні вироби, вироби з натурального цінного хутра та товари парфумерно-косметичної групи. Вищесказане дозволяє віднести до підакцизних товари, які відповідають таким критеріям:

- шкодять здоров'ю людини (горілчані і тютюнові вироби);
- забруднюють навколишнє природне середовище (бензин, дизельне паливо);
- предмети розкоші (ювелірні і хутряні вироби, товари парфумерно-косметичної групи).

Обмеження кола підакцизних товарів значно зменшує базу оподаткування, а забезпечення зростання надходжень до бюджету компенсується підвищенням ставок акцизного збору. Так, з 01.01.2003р. діє норма Закону України „Про внесення змін до деяких законів України з питань оподаткування підакцизних та деяких інших товарів”, згідно з якою ставка акцизного збору на бензини моторні сумішеві збільшена в 2 рази (з 30 євро до 60 євро за 1000 кг), на важкі дистиляти (дизельне пальне) – в 3 рази (з 10 євро до 30 євро за 1000 кг), на пиво солодове з 0,14 грн. до 0,23 грн. за 1 літр. З 01.01.2004р. підвищено ставки акцизного збору на тютюнову і виноробну продукцію, що за окремими розрахунками [100:32] дозволило додатково мобілізувати до бюджету 300 млн. грн. цього податку. Однак, підвищення ставок акцизного збору, забезпечуючи інтереси фіску, призводить до скорочення легального споживання підакцизних товарів (зокрема, алкогольних і тютюнових виробів) та зростання обсягів „тіньового” ринку. При цьому загальне споживання

зазначених груп товарів не зменшується. Згідно із статистичними даними загальне споживання алкогольної продукції у 2000-2001рр. складало 35 млн. дал. за рік. При підвищенні ставки акцизного збору на спирт етиловий з 12,00 грн. до 16,00 грн. за 1 л. 100-відсоткового спирту у 2001р. обсяг офіційного внутрішнього виробництва алкогольних напоїв скоротився на 6,6 млн. дал. у порівнянні з 2000р. Поряд з тим, обсяг споживання продукції нелегального походження в 2001р. склав 19,2 млн. дал., що більше на 6 млн. дал. у порівнянні з 2000р. [7:103-104]. Підвищення ставок акцизного збору на тютюнові вироби у 2001р. призвело до збільшення його „тіньового” сегменту, головним чином, за рахунок контрабанди імпортової продукції. За оцінками експертів частка легально ввезених тютюнових виробів на територію України становить 26,7 % від загального обсягу імпорту тютюну. Питома вага імпорту тютюнових виробів лише з Росії і Молдови складає 85-90% загального обсягу нелегального імпорту в Україну. Виникає питання про доцільність підвищення ставок акцизного збору, якщо загальне споживання „товарів на гріх” не скорочується. Підвищення ставок акцизного збору на алкогольну продукцію спонукає населення до споживання продукції низької якості, виготовленої підпільними цехами без належних умов виробництва та більш дешевих імпортних товарів [125:100].

Парадигму фіскального та цінового впливу акцизного збору доцільно досліджувати через елементи справляння цього податку, серед яких найбільший інтерес представляють: ставки акцизного збору, порядок обчислення, пільги, порядок сплати і розрахунки з бюджетом.

Згідно статті 4 Декрету Кабінету Міністрів України „Про акцизний збір” від 26.12.1992р. при справлянні цього податку застосовують два види ставок – процентні і в твердих сумах. Законодавець визначає, що процентні ставки застосовуються до обороту „товарів, що реалізуються за вільними цінами – виходячи з їх вартості за цими цінами, **без урахування акцизного збору** (виділено нами – С.І.), без врахування податку на додану вартість”. Таке положення є методологічно невірним. В основу визначення оподаткованого обороту закладено відпускні ціни і кількість реалізованих підакцизних товарів. Якщо з відпускної ціни

вилучити акцизний збір і податок на додану вартість, то отримаємо виробничу ціну (собівартість і прибуток). Тобто, ставку акцизного збору передбачено застосовувати до ціни, яка не містить акцизного збору. Тому редакція даного положення Декрету повинна бути наступна: процентні ставки акцизного збору застосовують до обороту товарів, що реалізуються за вільними цінами виходячи з їх вартості **з акцизним збором** (виділено нами – С.І.), без врахування податку на додану вартість.

Крім того, Декретом передбачено, що ставки акцизного збору можуть встановлюватись у процентах до обороту „товарів, що реалізуються за державними **фіксованими і регульованими цінами** (виділено нами – С.І.), виходячи з вартості за цими цінами без урахування торговельних знижок, а також сум податку на додану вартість”. Дане положення застосовують в тому випадку, коли товар буде реалізовано через власну торговельну мережу по роздрібних цінах, елементом яких є торговельна знижка (надбавка). Оскільки платниками акцизного збору по вітчизняних товарах є виробники цих товарів, то ставки акцизного збору встановлюють до ціни незалежно від того, чи підпадають вони під державне регулювання (фіксовані і регульовані), чи є вільними. Тому правильніше було б передбачити в Декреті, що процентні ставки по підакцизних товарах, що реалізуються за **роздрібними цінами** (виділено нами – С.І.) встановлюються, виходячи з їх вартості за такими цінами без урахування торговельних знижок і сум податку на додану вартість [131].

В практиці справляння акцизного збору в Україні використовуються як процентні ставки, так і ставки у твердих сумах, однак параметри їх застосування неодинакові в різні періоди. Якщо в перші роки запровадження цього податку переважали процентні ставки, то в останні роки перевага надається ставкам у твердих сумах. З 01.01.2004р. справляння акцизного збору здійснюється по ставках у твердих сумах, виключення складають лише тютюнові вироби, які оподатковуються акцизним збором по ставках, встановлених як у процентах, так і у твердих сумах.

Застосування ставок акцизного збору як у твердих сумах, так і у процентах через механізм ринкового ціноутворення по-різному зачіпає як інтереси держави,

так і інтереси суб'єктів господарювання, що виробляють підакцизні товари. Якщо виходити з концепції, що процес ринкового ціноутворення проходить два етапи (формування ціни продавцем та встановлення ціни шляхом узгодження її між продавцем і покупцем), то доцільно розглянути процес включення акцизного збору в ціну при її формуванні і визначення величини акцизного збору, виходячи з фактичної ціни реалізації при різних видах ставок акцизного збору.

При застосуванні процентних ставок акцизний збір включається у відпускну ціну через механізм визначення ціни з акцизним збором за формулою:

$$Ц_{аз} = \frac{ПС + П}{100 - АЗ} \times 100; \quad (2.5)$$

де, $Ц_{аз}$ – ціна з акцизним збором; $ПС$ – повна собівартість; $П$ – прибуток; $АЗ$ – процентна ставка акцизного збору.

Таблиця 2.14

Вплив процентних ставок акцизного збору на рівень відпускних цін

| № п/п | показники | Умовні відпускні ціни | | | | | | | | |
|-------|--|-----------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|---------|
| | | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 |
| 1. | Виробнича ціна, грн. | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 | 100 |
| 2. | Ставки акцизного збору, % | 20,0 | 30,0 | 35,0 | 40,0 | 45,0 | 50,0 | 70,0 | 85,0 | 90,0 |
| 3. | Ціна з акцизним збором, грн. | 125,00 | 142,86 | 153,85 | 166,67 | 181,82 | 200,00 | 333,33 | 666,67 | 1000,00 |
| 4. | Сума акцизного збору, грн. | 25,00 | 42,86 | 53,85 | 66,67 | 81,82 | 100,00 | 233,33 | 566,67 | 900,00 |
| 5. | Податок на додану вартість: - ставка, % | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 | 20,0 |
| | -сума, грн. | 25,00 | 28,57 | 30,77 | 33,33 | 36,36 | 40,00 | 66,67 | 133,33 | 200,00 |
| 6. | Відпускна ціна, грн. | 150,0 | 171,43 | 184,62 | 200,00 | 218,18 | 240,00 | 400,00 | 300,00 | 1200,00 |
| 7. | Акцизний збір в % до виробничої ціни | 25,0 | 42,86 | 53,85 | 66,67 | 81,82 | 100,00 | 233,33 | 566,67 | 900,00 |

Сума акцизного збору, включена у відпускну ціну, визначається як різниця між ціною з акцизним збором і виробничою ціною. Якщо на протязі тривалого періоду справляння акцизного збору здійснювалось по процентних ставках, які були диференційовані від 20 % до 90 %, то їх вплив на рівень цін доцільно розглянути на прикладі формування відпускну ціни. Щоб визначити вплив на процес формування ціни різних процентних ставок акцизного збору, ми абстрагуємось від різних виробничих цін і приймаємо її однаковою по всіх товарних групах в розмірі 100,00 грн. Так, дані таблиці 2.14 показують, що при ставці акцизного збору 20 % виробнича ціна збільшується на 25 грн., при ставці 50 % ціна з акцизним збором збільшується вдвічі, при ставці акцизного збору 90 % сума акцизного збору складе 900,00 грн., тобто ціна з акцизним збором в порівнянні з виробничою ціною зростає в 10 раз.

Визначена виробником ціна в ринковій економіці проходить випробування на ринку. Під впливом ринкових факторів фактична ціна реалізації може бути як вищою, так і нижчою від тієї, що сформована виробником, і відповідно, більшою чи меншою буде сума акцизного збору, що поступить до бюджету. Вплив ринкової ціни на суму акцизного збору простежимо, виходячи з даних, приведених в таблиці 2.14 по сьомій товарній позиції, при ставці акцизного збору 70% і сформованій відпускну ціні 400,00 грн. та відхилень від неї на 20,00 грн. (див. табл. 2.15).

Таблиця 2.15

Вплив ринкової ціни на суму акцизного збору

| № п/п | Умова реалізації | Ціна реалізації, грн. | ПДВ, грн. | Ціна з акцизним збором, грн. | Сума акцизного збору, грн. | Відхилення акцизного збору, грн. + збільшення; - зменшення |
|-------|------------------------------------|-----------------------|-----------|------------------------------|----------------------------|--|
| 1. | Ціна реалізації = сформованій ціні | 400,00 | 66,67 | 333,33 | 233,33 | X |
| 2. | Ціна реалізації > сформованої ціни | 420,00 | 70,00 | 350,00 | 245,00 | + 11,67 |
| 3. | Ціна реалізації < сформованої ціни | 380,00 | 63,33 | 316,67 | 221,66 | - 11,67 |

Так, дані таблиці 2.15 показують, що при ціні 400,00 грн. надходження акцизного збору до бюджету складуть 233,33 грн., а при відхиленні ринкової ціни від сформованої на 20,00 грн. в сторону підвищення чи зниження, відповідно, на 11,67 грн. зростуть, або зменшаться суми акцизного збору.

Вищесказане дозволяє зробити висновок про те, що акцизний збір є ціноутворюючим елементом на стадії формування ціни, однак в умовах ринкових цін сума акцизного збору є величиною, залежною від рівня цін. Процентні ставки акцизного збору при ринковому коливанні цін впливають на суму поступлень цього податку до бюджету, тобто зачіпають інтереси фіску і можуть, за певних умов, здійснювати вплив на процес суспільного споживання товарів, а, відтак, і на їх виробництво.

Інтереси фіску в умовах ринкової економіки держава може забезпечити шляхом встановлення мінімальних відпускних цін, як це має місце в Україні по лікєро-горілочних виробках. Державне регулювання процесу ціноутворення здійснюється відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 19.05.1999р. № 857 „Про запровадження мінімальних цін на горілку та лікєро-горілочні вироби” [114], що реалізуються в Україні підприємствами оптової і роздрібної торгівлі, підприємствами – виробниками незалежно від форм власності. Порядок визначення та застосування мінімальних цін на горілку та лікєро-горілочні вироби розробляє Міністерство економіки спільно з Комітетом з монополії на виробництво та обіг спирту, алкогольних напоїв та тютюнових виробів та Державною податковою адміністрацією і поширюється на продукцію як вітчизняного, так і імпортного виробництва. Горілка та лікєро-горілочні вироби повинні бути реалізовані за цінами не нижчими від затверджених мінімальних цін на них.

Відповідно до Постанови Кабінету Міністрів України від 23.08.2003р. № 1356 [115:5-7] в Україні встановлено такі мінімальні ціни на вітчизняні та імпортні горілку та лікєро-горілочні вироби (в гривнях за 1 літр 100-відсоткового спирту):

- мінімальна оптово-відпускна ціна – 26,02;
- мінімальна роздрібна ціна - 31,22.

Особливості механізму розрахунку мінімальних оптово-відпускних та роздрібних цін на горілку і лікєро-горілчані вироби подано у Додатку П.

Регулювання державою цін на горілку та лікєро-горілчані вироби методом встановлення мінімальних цін передбачає забезпечення інтересів фіску, а також захищає виробника алкогольної продукції – платника акцизного збору від недобросовісної конкуренції, перешкоджаючи зниженню ціни на дану продукцію.

Як зазначалось раніше, в останні роки в Україні справляння акцизного збору по більшості підакцизних товарів (за винятком ювелірних виробів) здійснювалось по ставках у твердих сумах, встановлених в:

- гривнях на одиницю продукції (спирт, алкогольні напої, пиво);
- євро на одиницю продукції (бензин, дизельне пальне, транспортні засоби).

Лише з 01.01.2004р. запроваджено змішану систему оподаткування акцизним збором тютюнових виробів, яка передбачає застосування процентних ставок, виходячи з максимальної роздрібної ціни товару, поряд зі ставками у твердих сумах з одиниці продукції.

Ставки акцизного збору на продукцію лікєро-горілчаної групи встановлюються в гривнях на 1 літр 100-відсоткового спирту і перераховуються по конкретних видах продукції в залежності від вмісту в них спирту, а також на 1 літр готової алкогольної продукції (вино, шампанське, вермути, інші зброджені напої). При ставках у твердій сумі величина акцизного збору в гривнях додається до виробничої ціни, формуючи ціну з акцизним збором. Справляючи вплив на формування відпускної ціни, ставки у твердих сумах гарантують надходження до бюджету акцизного збору, незалежно від зміни ринкових цін, тобто коливання цін не зачіпає інтереси фіску. Зростання поступлень акцизного збору до бюджету може бути забезпечено тільки за рахунок збільшення обсягів реалізації продукції, розширення ринків збуту.

Формування відпускних цін з використанням ставок акцизного збору у твердих сумах, параметри і динаміку акцизного збору в ціні на горілку нами досліджено на матеріалах підприємств Д/О „Тернопільспирт”. При розрахунках для порівняння ми виходили із ставки акцизного збору, яка діяла до 2001р. – 12,00 грн.

за 1л 100-відсоткового спирту і нині діючу – 16,00 грн. на 1 л 100-відсоткового спирту. При формуванні цін на горілку з вмістом спирту 40 % ставка акцизного збору відповідно становила: до 2001р. – 4,80 грн. та з 2001р. – 6,40 грн. (на 1 л 100-відсоткового спирту). Розрахунки представлені в таблицях 2.16 і 2.17.

Таблиця 2.16

Формування відпускної ціни на горілку з вмістом спирту 40%

підприємствами Д/О „Тернопільспирт”

(ставка акцизного збору – 12,00 грн. на 1 літр 100-відсоткового спирту)

на 1 декалітр

| № п/п | підприємства | Виробнича ціна, грн. | Ставка акцизного збору, грн. | Ціна з акцизним збором, грн. | Податок на додану вартість | | Відпускна ціна, грн. | Акцизний збір в % до виробничої ціни | Питома вага акцизного збору у відпускній ціні, % |
|-------|-----------------------------|----------------------|------------------------------|------------------------------|----------------------------|------------|----------------------|--------------------------------------|--|
| | | | | | Ставка, % | Сума, грн. | | | |
| 1. | Борщівський спиртозавод | 40,26 | 48,00 | 88,26 | 20,0 | 17,65 | 105,91 | 119,2 | 45,3 |
| 2. | Бучацький мальтозний завод | 41,13 | 48,00 | 89,13 | 20,0 | 17,83 | 106,96 | 116,7 | 44,9 |
| 3. | Залозецький спиртозавод | 40,09 | 48,00 | 88,09 | 20,0 | 17,62 | 105,71 | 119,7 | 45,4 |
| 4. | Зарубинецький спиртозавод | 41,67 | 48,00 | 89,67 | 20,0 | 18,93 | 107,60 | 115,2 | 44,6 |
| 5. | Кобиволоцький спиртозавод | 40,78 | 48,00 | 88,78 | 20,0 | 17,76 | 106,54 | 117,7 | 45,1 |
| 6. | Ковалівський спиртозавод | 41,44 | 48,00 | 89,44 | 20,0 | 17,88 | 107,32 | 115,8 | 44,7 |
| 7. | Козлівський спиртозавод | 41,65 | 48,00 | 89,65 | 20,0 | 17,93 | 107,58 | 115,2 | 44,6 |
| 8. | Марилівський спиртозавод | 42,68 | 48,00 | 90,68 | 20,0 | 18,14 | 108,82 | 112,5 | 44,1 |
| 9. | Мишковицький спиртозавод | 41,15 | 48,00 | 89,15 | 20,0 | 18,83 | 106,98 | 116,6 | 44,9 |
| 10. | Новосілківський спиртозавод | 41,95 | 48,00 | 89,95 | 20,0 | 17,99 | 107,94 | 114,4 | 44,5 |

Так, дані таблиці 2.16 показують, що при ставці акцизного збору 12,00 грн. за 1 літр 100-відсоткового спирту (і, відповідно, 120,00 грн. за 1 декалітр) відпускна ціна 1 декалітру спирту по підприємствах Д/О „Тернопільспирт” складає в межах від 105,91 грн. по Борщівському спиртзаводу до 108,82 грн. по Марилівському спиртзаводу.

Акцизний збір збільшує виробничу ціну більше ніж у 2 рази (від 114,4 % по Новосілківському спиртозаводу до 119,7 % по Залозецькому спиртозаводу). Питома вага акцизного збору у відпускній ціні перевищує 40 % і найбільшу частку вона становить по тих суб'єктах господарювання, в яких найменша виробнича ціна (Борщівський і Кобиволоцький спиртозаводи).

З підвищенням ставки акцизного збору до 16,00 грн. за 1 літр спирту (див. табл.2.17) відпускні ціни зросли і знаходяться в межах від 130,82 грн. по Борщівському спиртозаводу до 136,52 грн. по Марилівському спиртозаводу.

Таблиця 2.17

Формування відпускної ціни на горілку з вмістом спирту 40 %

підприємствами Д/О „Тернопільспирт”

(ставка акцизного збору – 16,00 грн. за 1 літр 100-відсоткового спирту)

на 1 декалітр

| № п/п | підприємства | Виробнича ціна, грн. | Ставка акцизного збору, грн. | Ціна з акцизним збором, грн. | Податок на додану вартість | | Відпускна ціна, грн. | Акцизний збір в % до виробничої ціни | Питома вага акцизного збору у відпускній ціні, % |
|-------|-----------------------------|----------------------|------------------------------|------------------------------|----------------------------|------------|----------------------|--------------------------------------|--|
| | | | | | Ставка, % | Сума, грн. | | | |
| 1. | Борщівський спиртозавод | 45,02 | 64,00 | 109,02 | 20,0 | 21,80 | 130,82 | 142,2 | 48,9 |
| 2. | Бучацький мальтозний завод | 46,88 | 64,00 | 110,88 | 20,0 | 22,18 | 133,06 | 136,5 | 48,1 |
| 3. | Залозецький спиртозавод | 45,7 | 64,00 | 109,57 | 20,0 | 21,91 | 131,48 | 140,4 | 48,7 |
| 4. | Зарубинецький спиртозавод | 45,8 | 64,00 | 109,88 | 20,0 | 21,98 | 131,86 | 139,5 | 48,5 |
| 5. | Кобиволоцький спиртозавод | 47,37 | 64,00 | 111,37 | 20,0 | 22,27 | 133,64 | 135,1 | 47,9 |
| 6. | Ковалівський спиртозавод | 46,79 | 64,00 | 110,79 | 20,0 | 22,16 | 132,95 | 136,8 | 48,1 |
| 7. | Козлівський спиртозавод | 46,35 | 64,00 | 110,35 | 20,0 | 22,07 | 132,42 | 138,1 | 48,3 |
| 8. | Марилівський спиртозавод | 49,77 | 64,00 | 113,77 | 20,0 | 22,75 | 136,52 | 128,6 | 46,9 |
| 9. | Мишковицький спиртозавод | 45,56 | 64,00 | 109,56 | 20,0 | 21,91 | 131,47 | 140,5 | 48,7 |
| 10. | Новосілківський спиртозавод | 46,41 | 64,00 | 110,41 | 20,0 | 22,08 | 132,49 | 137,9 | 48,3 |

Питома вага акцизного збору у відпускній ціні по більшості підприємств об'єднання перевищила 48,0%. При цьому слід відмітити, що зростання відпускних цін відбувалось не тільки за рахунок зростання ставок акцизного збору, а й за

рахунок зростання інших елементів ціни, а саме – зростання виробничої ціни і ПДВ, що видно з Додатку Р. Зростання відпускних цін мало місце по всіх підприємствах об'єднання. Найбільше ціна зросла по Марилівському спиртозаводу (27,70 грн.), а по більшості підприємств зростання ціни знаходиться в межах 24,00-26,00 грн. Якщо врахувати, що ставка акцизного збору на 1 декалітр 40 % спирту зросла на 16,00 грн. (з 48,00 грн. до 64,00 грн.), то зростання цін більш як на 60 % відбулося за рахунок саме цього фактора.

Таким чином, інтереси фіску при ставках акцизного збору, встановлених у твердих сумах, підлягають перегляду. При ринковому коливанні цін ставка акцизного збору у твердій сумі не зачіпає інтереси фіску, а справляє вплив на фінансові ресурси суб'єктів господарювання і, в першу чергу, на величину прибутку, отриманого від реалізації одиниці продукції.

Таблиця 2.18

Вплив ставок акцизного збору у твердих сумах на прибуток підприємств

Д/О „Тернопільспирт” при зниженні ринкових цін на горілку

(ринкова відпускна ціна 120,00 грн. на 1 дал.)

| № п/п | підприємства | Ринкова відпускна ціна, грн. | Податок на додану вартість, грн. | Акцизний збір, грн. | Виробнича ціна, грн. | | Зменшення прибутку „ - ” |
|-------|-----------------------------|------------------------------|----------------------------------|---------------------|----------------------|------------|--------------------------|
| | | | | | ринкова | сформована | |
| 1. | Борщівський спиртозавод | 120,00 | 20,00 | 64,00 | 36,00 | 45,02 | - 9,02 |
| 2. | Бучацький мальтозний завод | 120,00 | 20,00 | 64,00 | 36,00 | 46,88 | - 10,88 |
| 3. | Залозецький спиртозавод | 120,00 | 20,00 | 64,00 | 36,00 | 45,57 | - 9,57 |
| 4. | Зарубинецький спиртозавод | 120,00 | 20,00 | 64,00 | 36,00 | 45,88 | - 9,88 |
| 5. | Кобиволоцький спиртозавод | 120,00 | 20,00 | 64,00 | 36,00 | 47,37 | - 11,37 |
| 6. | Ковалівський спиртозавод | 120,00 | 20,00 | 64,00 | 36,00 | 46,79 | - 10,79 |
| 7. | Козлівський спиртозавод | 120,00 | 20,00 | 64,00 | 36,00 | 46,35 | - 10,35 |
| 8. | Марилівський спиртозавод | 120,00 | 20,00 | 64,00 | 36,00 | 49,77 | - 13,77 |
| 9. | Мишковицький спиртозавод | 120,00 | 20,00 | 64,00 | 36,00 | 45,56 | - 9,56 |
| 10. | Новосілківський спиртозавод | 120,00 | 20,00 | 64,00 | 36,00 | 46,41 | - 10,41 |

Нами досліджено вплив ринкових цін на величину прибутку при зниженні і підвищенні цін на горілку по підприємствах Д/О „Тернопільспирт”. Розрахована відпускна ціна на 1 декалітр горілки по підприємствах об’єднання знаходиться в межах 130,00 – 136,00 грн. за 1 декалітр (див. табл. 2.18). Ми припустили, що відпускна ціна буде:

- нижчою за розраховану (120,00 грн.);
- вищою за розраховану (150,00 грн.) (див. табл. 2.19).

Зниження ринкової ціни до 120,00 грн. обернеться зменшенням прибутку для всіх підприємств об’єднання, при цьому мінімальна сума недоотриманого прибутку складає 9,02 грн. по Борщівському спиртозаводу, максимальна – 13,77 грн. по Марилівському спиртозаводу (див. табл. 2.18).

Таблиця 2.19

**Вплив ставок акцизного збору у твердих сумах на прибуток підприємств
Д/О „Тернопільспирт” при зростанні ринкових цін на горілку
(ринкова відпускна ціна 150,00 грн. на 1 дал.)**

| № п/п | підприємства | Ринкова відпускна ціна, грн. | Податок на додану вартість, грн. | Акцизний збір, грн. | Виробнича ціна, грн. | | Зростання прибутку „+” |
|-------|-----------------------------|------------------------------|----------------------------------|---------------------|----------------------|------------|------------------------|
| | | | | | ринкова | сформована | |
| 1. | Борщівський спиртозавод | 150,00 | 25,00 | 64,00 | 61,00 | 45,02 | + 15,98 |
| 2. | Бучацький мальтозний завод | 150,00 | 25,00 | 64,00 | 61,00 | 46,88 | + 14,12 |
| 3. | Залозецький спиртозавод | 150,00 | 25,00 | 64,00 | 61,00 | 45,57 | + 15,43 |
| 4. | Зарубинецький спиртозавод | 150,00 | 25,00 | 64,00 | 61,00 | 45,88 | + 15,12 |
| 5. | Кобиволоцький спиртозавод | 150,00 | 25,00 | 64,00 | 61,00 | 47,37 | + 13,63 |
| 6. | Ковалівський спиртозавод | 150,00 | 25,00 | 64,00 | 61,00 | 46,79 | + 14,21 |
| 7. | Козлівський спиртозавод | 150,00 | 25,00 | 64,00 | 61,00 | 46,35 | + 14,65 |
| 8. | Марилівський спиртозавод | 150,00 | 25,00 | 64,00 | 61,00 | 49,77 | + 11,23 |
| 9. | Мишковицький спиртозавод | 150,00 | 25,00 | 64,00 | 61,00 | 45,56 | + 15,44 |
| 10. | Новосілківський спиртозавод | 150,00 | 25,00 | 64,00 | 61,00 | 46,41 | + 14, 59 |

Зростання ринкової ціни до 150,00 грн. забезпечить підприємствам об'єднання отримання додаткового прибутку, його величина буде знаходитися в межах 11,00 – 16,00 грн. за 1 декалітр горілки (див. табл. 2.19).

З вищесказаного можна зробити висновок, що використання процентних ставок акцизного збору та ставок у твердих сумах по-різному зачіпає інтереси держави і платника податку. Якщо процентні ставки в умовах ринкового коливання цін зачіпають як інтереси фіску, так і суб'єктів господарювання, то ставки акцизного збору у твердих сумах, гарантуючи надходження до бюджету, впливають на величину прибутку, збільшуючи або зменшуючи його. Перехід від процентних ставок до ставок у твердих сумах оцінюється позитивно не тільки з позицій фіску. Як справедливо стверджує вітчизняний економіст В.С.Загорський, „створюється реальна можливість більшою мірою регулювати кількісне споживання товарів, а не їх вартість” [40].

На сьогодні в Україні справляння акцизного збору здійснюється по ставках, встановлених у твердих сумах, виключенням є комбіновані ставки (в твердих сумах і процентах), які використовуються тільки по тютюнових виробках. Якщо врахувати той факт, що в 2001-2002рр. від реалізації тютюнових виробів в бюджет поступило 20,6 % від всієї суми даного податку, то таке поєднання процентних ставок акцизного збору та ставок у твердих сумах не можна вважати оптимальним.

Розглядаючи питання впливу ставок акцизного збору та порядок їх обчислення у відпускній ціні слід відмітити, що підприємства Д/О „Тернопільспирт” здійснюють відпуск спирту для подальшого виробництва горілки, а також вина, лікарських препаратів та косметичних засобів. Формування відпускної ціни на спирт для виробництва вина, лікарських препаратів та косметичних засобів передбачає включення в ціну суми акцизного збору. Спирт, що використовується як сировина для виробництва горілки акцизним збором не оподатковується. Механізм визначення відпускної ціни на спирт для подальшого виробництва вина та косметичних засобів ідентичний як і для горілки. Виняток складає лише спирт етиловий, призначений для виробництва лікарських препаратів. При відпуску спирту для виробництва лікарських засобів з 01.01.2004р. виробники спирту

нараховують акцизний збір та формують відпускну ціну виходячи зі ставки акцизного збору у розмірі 2,00 грн. за 1 літр 100-відсоткового спирту (згідно Порядку компенсації у 2004р. виробникам лікарських препаратів – суб'єктам підприємницької діяльності додаткових витрат, пов'язаних з підвищенням ставки акцизного збору на спирт етиловий [112:6-9]). Даний порядок компенсації запроваджено з метою недопущення підвищення цін на лікарські засоби у зв'язку зі зміною податкового законодавства з 01.01.2004р.

Пільгове оподаткування акцизним збором спирту етилового, призначеного для виробництва лікарських препаратів обумовлює зменшення поступлень до бюджету. Так, при прогнозованому використанні у 2004р. спирту етилового для медичних потреб в Україні в обсязі 2,3 млн. дал., бюджет недоотримав акцизного збору в сумі 322 млн. грн. Однак, пільгове оподаткування спирту етилового, що використовується закладами охорони здоров'я для виготовлення лікарських препаратів є соціально виправданим. Адже, медичні препарати є життєво необхідними товарами, які забезпечують здоров'я населення, а внаслідок зниження ціни їх реалізації (завдяки введенню пільгової ставки акцизного збору) стають доступними малозабезпеченим верствам населення.

До елементів справляння акцизного збору, які здійснюють фіскальний та регулюючий вплив на процеси ринкового ціноутворення слід віднести порядок сплати акцизного збору та розрахунки з бюджетом. Особливої уваги заслуговує питання про дату виникнення податкового зобов'язання та терміни сплати акцизного збору виробниками підакцизних товарів. Адже акцизний збір, безпосередньо при його сплаті зачіпає фінансові ресурси суб'єктів господарювання – виробників цих товарів. Так, згідно Декрету Кабінету Міністрів України „Про акцизний збір” від 1992р. зі змінами і доповненнями датою виникнення податкового зобов'язання з продажу підакцизних товарів (продукції) вважається дата, яка припадає на податковий період, протягом якого відбувається будь-яка з подій, що настала раніше: або дата зарахування коштів від покупця на розрахунковий рахунок платника податку, або дата відвантаження товарів. Сам факт передачі права власності по відвантаженій продукції, а не поступлення коштів на розрахунковий

рахунок виробника спирту, відволікає значні фінансові ресурси у підприємства – виробника. В результаті, як стверджує В. Нікітан – радник Голови Держспецмонополії України, - «галузь починає втрачати своє призначення як одного з основних платників податків» [90:9].

Що стосується терміну сплати акцизного збору виробниками алкогольних напоїв, то відповідно до п. 4 ст. 7 Закону України від 15.09.1995р. № 329/95-ВР «Про акцизний збір на алкогольні напої та тютюнові вироби» зі змінами та доповненнями, підприємства – виробники алкогольних напоїв сплачують акцизний збір на третій робочий день після здійснення обороту з реалізації продукції. Суб'єкти підприємницької діяльності, які отримують спирт етиловий для переробки на іншу підакцизну продукцію, що підлягає маркуванню марками акцизного збору, зобов'язані видати органам державної податкової служби податковий вексель, що підтверджує зобов'язання зі сплати суми акцизного збору в термін до 90 календарних днів починаючи від дня видачі векселя.

Реалізація алкогольних напоїв передбачає маркування готової продукції акцизними марками. Придбання акцизних марок здійснюється згідно норм Закону України від 11.12.1998р. № 311-ХІУ «Про внесення змін до деяких законів України щодо ставок акцизного збору і ввізного мита та порядку сплати акцизного збору» та Порядку, затвердженого Постановою Кабінету Міністрів України від 27.02.1999р. № 275. Платнику акцизного збору, що виробляє алкогольні напої зі спирту етилового акцизні марки можуть продаватися лише за умови сплати суми акцизного збору, розрахованої зі ставок на готову продукцію. Тобто, сплата акцизного збору виробником алкогольної продукції повинна здійснюватись до моменту реалізації готової підакцизної продукції. Такий порядок сплати акцизного збору суперечить принципу економічної обгрунтованості в оподаткуванні та призводить до вимивання обігових коштів підприємств, адже сума акцизного збору, за таких умов, перераховується виробником алкогольних напоїв з власних фінансових ресурсів. Виходячи із вищезазначеного, на нашу думку, потрібно змінити підходи до визначення моменту реалізації продукції. Реалізованою слід вважати ту продукцію, за яку поступили кошти від покупця. У цьому випадку податкове зобов'язання буде

забезпечене реальними коштами, а акцизний збір перераховуватиметься до бюджету з отриманого доходу, тобто він буде проходити «транзитом» через підприємство, не зачіпаючи фінансові ресурси.

У світовій практиці оподаткування процесів споживання для визначення обсягів реалізованої продукції використовується як модель зміни власності, так і модель отримання коштів за реалізовану продукцію. Діюча практика визначення обсягу реалізації по відвантаженій продукції не враховує реальній вітчизняної економіки і повинна бути переглянута.

2.3 Податки на споживання як інструмент регулювання зовнішньоекономічної діяльності

Посилення інтеграційних процесів на макро- та мікрорівні зумовлюється зростанням взаємозалежності економік окремих країн світу і проявляється в укладанні угод з метою регулювання зовнішньоекономічної діяльності. Дієвим інструментом регулювання зовнішньоекономічної діяльності виступають податки на споживання. До податків на споживання, якими оподатковуються зовнішньоекономічні операції відносяться:

⇒ імпортне та експортне мито;

⇒ акцизний збір та ПДВ з ввезених на територію України товарів.

В сучасній економічній літературі надходження до бюджету від здійснення зовнішньоекономічної діяльності визначають як митні платежі. Зокрема, С.В.Волосович зазначає, що „митні платежі – це система податків і зборів, якими обкладаються товари, що перетинають митний кордон” [23:5]. К.М.Владимиров, В.Ю.Бардачова до складу митних платежів відносять: експортне та імпортне мито, акцизний збір і ПДВ з ввезених товарів, предметів та митні збори [22:13]. Окремі автори ототожнюють поняття митні збори та податки на зовнішню торгівлю [101; 22]. Однак, між податком та збором існує суттєва відмінність. Митний збір – це не податок, оскільки справляється за виконання покладених на митницю обов’язків з надання послуг в галузі митної справи (митне оформлення товарів, предметів,

транспортних засобів; їх перебування під митним контролем і т.ін.). Митні збори безпосередньо не пов'язані з переміщенням товарів через митний кордон, а сплачуються лише за надання послуг митними органами. Крім того, митні збори, на відміну від податків на зовнішню торгівлю, мають чітко визначене цільове призначення – використовуються для потреб митних органів. Тому, митні збори та податки на споживання, якими оподатковуються експортно-імпорتنі операції не можна ототожнювати єдиною категорією митні платежі. Відмінні ознаки між митним збором та податками на міжнародну торгівлю зумовлюють необхідність їх чіткого розмежування. Так, митний збір – це обов'язкова плата, яка справляється митними органами з юридичних та фізичних осіб за надання послуг у сфері митної справи та використовується на розвиток матеріальної бази митних органів; податки на міжнародну торгівлю – це податки, які справляються в процесі здійснення зовнішньоекономічних операцій, спрямовуються до державного бюджету та разом з іншими податками виступають джерелом задоволення загальнодержавних потреб. Зважаючи на те, що податки на міжнародну торгівлю сплачуються безпосередньо під час перетину митного кордону, вони можуть виступати митними податками. До складу митних податків відносять: експортне та імпорتنе мито, акцизний збір та ПДВ з ввезених товарів. Однак, існують відмінності між окремими видами митних податків:

- мито та акцизний збір характеризуються значною диференціацією ставок за окремими групами товарів, тоді як диференційовані ставки ПДВ (кількість ставок ПДВ в окремих країнах складає від 2 до 5) такого значного впливу не мають;
- необхідність сплати мита виникає тільки при перетині митного кордону країни, а акцизним збором та ПДВ оподатковуються ще й товари, предмети вітчизняного виробництва;
- перелік товарів, що підлягають митному оподаткуванню та оподаткуванню ПДВ значно ширший за перелік підакцизних товарів;
- митом та акцизним збором оподатковуються виключно товари, предмети, а ПДВ – окрім товарів, ще й роботи та послуги;

- на відміну від ПДВ та акцизного збору, які розраховуються платниками, а законодавчо встановлені лише терміни їх сплати, мито ж розраховують не самі платники, а органи митної служби у момент перетину товаром митного кордону.

Мито як один із видів податків на споживання застосовується державою з метою регулювання зовнішньої торгівлі, захисту внутрішнього ринку та стимулювання експорту продукції. В сучасних економічних системах розвинутих країн мито застосовується не лише як засіб наповнення державної скарбниці, а і як дієвий інструмент регулювання економічної та політичної співпраці в системі міжнародної торгівлі.

Митне оподаткування є одним із напрямків митної політики держави та елементом митного регулювання. До основних нормативних актів, які регламентують систему митного оподаткування відносяться: Митний кодекс України (перша та друга редакції), Закон України „Про зовнішньоекономічну діяльність” та Закон України „Про Єдиний митний тариф”. Зазначені законодавчі акти формують митну політику України і визначають основні напрями діяльності держави у сфері забезпечення своїх економічних інтересів та безпеки за допомогою митно-тарифних та нетарифних заходів регулювання зовнішньої торгівлі.

В процесі становлення державності Україна шляхом спроб і помилок, успішних і помилкових рішень формує власну митну політику, одним із інструментів реалізації якої є митне оподаткування. В еволюції митного оподаткування можна виділити такі етапи:

- 1) 1991-1993рр., характеризується становленням основ митної політики;
- 2) 1994 – 1995рр. характеризуються запровадженням політики протекціонізму;
- 3) 1996р. і по теперішній час характеризується запровадженням політики лібералізації зовнішньоекономічної діяльності та інтеграції у світове співтовариство.

Характерні ознаки еволюції митного оподаткування подано у Додатку С.

Найважливішим інструментом митного регулювання експортно-імпорتنих операцій є митний тариф (ставка). Головною умовою його застосування є необхідність захисту вітчизняного виробника від конкуренції закордонних

товаровиробників та підвищення конкурентноздатності української продукції. Основи правових засад митно-тарифного регулювання в Україні визначені Законом України „Про Єдиний митний тариф” від 1992р. зі змінами і доповненнями. Митний тариф – це один із фінансових, податкових інструментів державного регулювання зовнішньої торгівлі, який поширюється на визначений перелік товарів, предметів.

Законом України „Про Єдиний митний тариф” передбачається використання наступних видів мита:

1) в залежності від напрямків переміщення (імпортне, експортне, транзитне).

2) в залежності від способів нарахування: адвалерне (нараховується у відсотках до митної вартості товарів); специфічне (нараховується у встановленому грошовому розмірі на одиницю товарів); комбіноване (поєднує обидва види митного оподаткування).

3) в залежності від умов сприяння: преференційне – застосовується до товарів тих країн, які входять до митних союзів разом з Україною, або з якими Україна заключила договір про вільну торгівлю; повне (загальне) – застосовуються до всіх інших імпортних товарів, предметів.

4) в залежності від призначення: спеціальне, антидемпінгове, компенсаційне.

Згідно Закону України „Про зовнішньоекономічну діяльність” [42] платниками мита є юридичні та фізичні особи, які здійснюють переміщення через митний кордон України товарів або інших предметів, що підлягають митному оподаткуванню.

Об’єктом оподаткування виступає митна вартість товарів, або інших предметів, що переміщуються через митний кордон. Для визначення митної вартості товарів валюта контракту перераховується у національну валюту України за курсом Національного банку України, що діє на момент перетину товарами митного кордону. Мито сплачується у національній валюті України та перераховується до Державного бюджету України. Мито нараховується митними органами виходячи з митної вартості й встановлених ставок мита. Митна вартість товарів, згідно Митного кодексу України, - це заявлена декларантом або визначена митним органом

вартість товарів, що переміщуються через митний кордон України, яка обчислюється на момент перетину товарами митного кордону України [82:92-93].

Визначення митної вартості як бази нарахування митних податків є однією із найскладніших процедур у міжнародній митній практиці, зважаючи на те, що близько 80% правопорушень митного законодавства виникають саме з приводу визначення митної вартості товарів [47:68]. Сьогодні більшістю країн, які беруть участь у зовнішній торгівлі, застосовується одна із двох міжнародних систем визначення митної вартості: Брюссельська або ГАТТівська. Згідно з Конвенцією про утворення уніфікованої методології визначення митної вартості товарів, розробленої у Брюсселі, митна вартість – це нормальна ціна товару, тобто ціна, що склалась між незалежним покупцем і продавцем за наявної конкуренції. Вітчизняне законодавство з питань визначення митної вартості засновано на принципах та нормах, визначених у Кодексі про митну вартість ГАТТ/СОТ. Юридичною основою для визначення митної вартості товару в Україні є Закон України «Про Єдиний митний тариф» та Постанова Кабінету Міністрів України № 1598 «Про затвердження Порядку визначення митної вартості товарів та інших предметів у разі переміщення їх через митний кордон України». При переміщенні товарів через митний кордон суб'єктами підприємницької діяльності у декларації вказують митну вартість товару, а також подають документи, що підтверджують ціну угоди. До митної вартості включається ціна товару, зазначена у розрахунку-фактурі, а також фактичні витрати, якщо їх не включено до розрахунку-фактури (на транспортування, навантаження, розвантаження та страхування до пункту перетину митного кордону України; комісійні та брокерські; плата за використання об'єктів інтелектуальної власності).

Уніфікація митного законодавства торгуючих сторін щодо визначення митної вартості товарів дозволяє значно спростити процедуру митного оформлення товарів та організацію експортно-імпортних операцій. Наявність загальнодоступної методики і встановлених правил визначення митної вартості ставить усіх учасників зовнішньоекономічної діяльності у рівні умови і дозволяє підвищити ефективність організації зовнішньої торгівлі.

На сучасному етапі економічного розвитку України надходження від мита посідають важливе місце у формуванні доходів Державного бюджету України (див. табл. 2.20).

Таблиця 2.20

**Динаміка надходження мита до Державного бюджету України
в 1998-2004рр. (млн. грн.)**

| Показники | 1998р. | 1999р. | 2000р. | 2001р. | 2002р. | 2003р. | 2004р. | 2004р. до 1998р., рази |
|--|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------|---------------------------------|
| Доходи бюджету, в т.ч.: | 28905,0 | 32924,0 | 36206,1 | 38999,0 | 45390,5 | 50020,8 | 60754,6 | 2,1 |
| податкові надходження, з них: | 18811,7 | 19768,3 | 20560,5 | 21958,0 | 29574,3 | 33319,3 | 41885,5 | 2,2 |
| Всього, мито в тому числі: | 736,8 | 1238,1 | 1560,7 | 1945,3 | 2054,7 | 2645,4 | 4687,4 | 6,3 |
| вивізне мито | - | 3,2 | 5,6 | 8,2 | 6,0 | 248,0 | 691,6 | 216,1* |
| ввізне мито | - | 1234,9 | 1555,1 | 1937,1 | 2048,7 | 2397,4 | 3995,8 | 3,7* |
| Питома вага мита, % -у доходах бюджету | 2,54 | 3,75 | 4,31 | 4,99 | 4,52 | 5,29 | 7,71 | - |
| -у податкових надходженнях | 3,91 | 6,26 | 7,59 | 8,86 | 6,94 | 7,94 | 11,19 | - |

*- показник 2004р. до 1999р.

Так, дані таблиці 2.20 свідчать про зростання надходжень мита з 1998р. по 2004р. у 6,3 рази (з 736,8 млн. грн. у 1998р. до 4687,4 млн. грн. у 2004р.). Питома вага мита у структурі доходів бюджету у 2004р. складає 7,71 %, а у податкових надходженнях – 11,19 %. Якщо абсолютний показник надходження мита до державного бюджету за аналізований період зростає, то його питома вага в доходах державного бюджету та у податкових надходженнях характеризується строкатістю. Так, у 2002р. питома вага мита у доходах державного бюджету скоротися на 0,6%, а у податкових надходженнях – на 1,9% у порівнянні з 2001р. Зниження питомої ваги мита зумовлено значним зростанням обсягів доходів державного бюджету у 2002р., в тому числі податкових надходжень, проти 2001р. Зокрема, якщо у 2001р. доходи

державного бюджету складали 38999,0 млн. грн., то у 2002р. – 45390,5 млн. грн., ріст склав 6391,5 млн. грн., або у 1,2 рази; податкові надходження зросли з 21958,0 млн. грн. до 29574,3 млн. грн. відповідно, або у 1,3 рази. Зростання надходження мита у 2002р. проти 2001р. склало 109,4 млн. грн., або у 1,1 рази. У 2002 – 2004рр. відмічається процес поступового зростання питомої ваги мита у доходах державного бюджету та у податкових надходженнях. Збільшення обсягу надходжень мита у 2004р. проти 2003р. склало 2042 млн. грн.

Співвідношення ввізного та вивізного мита можна простежити лише починаючи з 1999р., оскільки в офіційних виданнях до цього часу розмежування по видах мита в залежності від напрямків переміщення товарів, предметів не проводилося. Найбільший інтерес з точки зору наповнення держбюджету та регулюючого впливу на зовнішньоекономічну діяльність представляє імпортне (ввізне) мито. Його питома вага у загальній структурі надходжень від мита складає більше 90%. Поряд з тим, обсяги надходжень імпортного мита у період 1999-2004рр. характеризуються постійним зростанням з 1234,9 млн. грн. у 1999р. до 4687,4 млн. грн. у 2004р., або у 3,7 рази. Обсяги надходження вивізного (експортного) мита характеризуються певними особливостями, що зумовлено змінами у зовнішньоекономічній політиці держави. Так, якщо у період 1999-2001рр. відмічається тенденція до поступового зростання обсягів надходження експортного мита з 3,2 млн. грн. до 8,2 млн. грн., то у 2004р. сума експортного мита уже склала 691,6 млн. грн. Значне зростання надходжень вивізного мита зумовлено включенням до складу експортного мита надходжень від транзиту нафти і газу по території України. Значні відхилення між обсягами надходження ввізного та вивізного мита визначаються митною політикою України. Зокрема, вивізне (експортне) мито встановлено на незначний перелік товарних груп, насамперед, товарів традиційного експорту та тих, які в недостатній кількості виробляються на території України, тоді як ввізним (імпортним) митом оподатковуються практично всі товари, предмети, які перетинають митний кордон держави. Так, в Україні експортне мито вставлене лише на живу худобу, деякі види олійних культур та брухт чорних металів.

На особливу увагу при прогнозуванні надходжень від зовнішньоекономічної діяльності, а також при регулюванні зовнішньої торгівлі заслуговує питання про пільгове оподаткування імпортно-експортних операцій. Пільги у зовнішній торгівлі – це надання спеціального режиму при здійсненні зовнішньоекономічної діяльності. Згідно основних теорій регулювання зовнішньої торгівлі надання пільг справляє неоднозначний вплив на економіку країни:

- з однієї сторони, вилучення частини зовнішньоторговельних операцій зі звичного режиму оподаткування призводить до значних втрат бюджету;
- з іншої сторони, пільги, надані окремим експортерам створюють нерівноправні умови у зовнішній торгівлі відповідної держави, оскільки дозволяють формувати значно нижчу експортну ціну продукції.

Пільгові ставки мита застосовуються до товарів, що:

- походять із країн або економічних союзів, які користуються в Україні режимом найбільшого сприяння (перелік цих країн приводиться в Законі України «Про внесення змін до деяких законодавчих актів з питань обкладання ввізним митом товарів та інших предметів, що ввозяться на митну територію України» від 1997р.);
- походять з держав, які входять разом з Україною до митних союзів або утворюють з нею спеціальні митні зони.

Зростання обсягів пільг у зовнішньоекономічній діяльності протягом 1998-2000рр. пояснюється інтеграційними процесами в Україні, а саме: переорієнтацією структури імпорту України з товарів походження країн далекого зарубіжжя на товари країн СНД; створення зон вільної торгівлі на території України.

Домінуючою серед пільгових поставок є продукція машинобудування, основу якої складають сільськогосподарські машини та устаткування (112018,4 тис. дол.), енергетичне устаткування (80134,3 тис. дол.) та устаткування для суднобудування (52274,4 тис. дол.) [121:51], що складає більше половини пільгового імпорту товарів. Ввіз на територію України готової сільськогосподарської техніки та різних транспортних засобів на пільгових умовах закріплює технічне відставання та посилює залежність цілих галузей вітчизняної економіки від поставок готової закордонної продукції. Особливо яскраво цей процес спостерігається у

вітчизняному суднобудуванні, де майже 4/5 усіх комплектуючих до суден ввозяться з-за кордону [21:26].

У географічній структурі пільгової зовнішньої торгівлі України з країнами-членами ЄС домінує Німеччина (424,1 млн. дол.), питома вага поставок якої більше як у 2,5 рази перевищує загальну вартість поставок інших країн-членів ЄС. Німеччина виступає основним імпортером України серед країн ЄС. Друге місце посідає Італія (82,7 млн.дол.), третє – Франція (66,3 млн. дол.) Питома вага решти країн-членів ЄС, що беруть участь у пільгових поставках складає 10,9% [121:51].

Митне оподаткування імпортованих товарів доповнюється акцизним збором та ПДВ (див. Додаток Т та рис. 2.3).

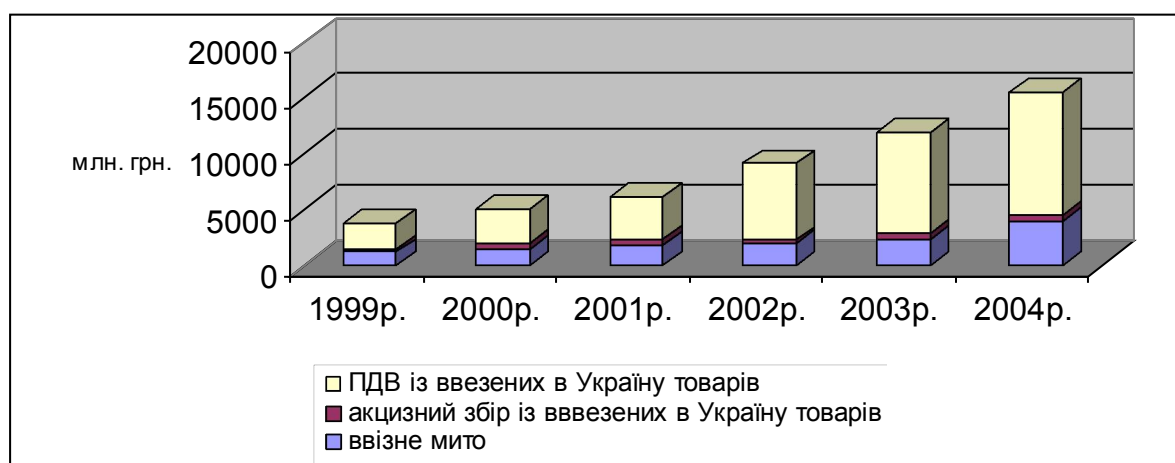


Рис. 2.3 Динаміка надходжень митних податків по імпортованих операціях до Державного бюджету України у 1999-2004рр.

Дані Додатку Т свідчать, що у 1999-2004рр. надходження від митних податків, якими обкладається імпортовані товари в Україну, зросли у 4 рази (з 3799,5 млн. грн. у 1999р. до 15424,6 млн. грн. у 2004р.), в тому числі, надходження від імпортованого мита – у 3,2 рази (з 1238,1 млн. грн. у 1999р. до 3995,8 млн. грн. у 2004р.), акцизного збору – 2,9 рази (з 210 млн. грн. у 1999р. до 612,8 млн. грн. у 2004р.), ПДВ – 4,6 рази (з 2351,0 млн. грн. у 1999р. до 10816,0 млн. грн. у 2004р.). При цьому спостерігається процес поступового зростання питомої ваги митних податків у загальній структурі податкових надходжень до державного бюджету з 26,8% у 1999р. до 36,8 % у 2004р. Слід відмітити, що у загальній структурі податків на

споживання в Україні митні податки (імпортне та експортне мито, акцизний збір та ПДВ з ввезених в Україну товарів) складають 58,4%.

Зупинимось детальніше на порядку оподаткування імпортних операцій такими митними податками як акцизний збір та ПДВ.

Акцизним збором оподатковується окрема група товарів, законодавчо визначена як підакцизна. Правила визначення платників, об'єкта і бази оподаткування встановлені Декретом Кабінету Міністрів України від 1992р. № 18-92 „Про акцизний збір”. Згідно статті 3 цього Декрету при ввезенні на митну територію України підакцизних товарів об'єктом оподаткування виступає їх митна вартість. Акцизний збір з ввезених товарів обчислюється за ставками, які встановлені у процентах чи у твердих сумах. Ставки акцизного збору по імпортованих підакцизних товарах встановлено такі ж як і для вітчизняних підакцизних товарів. Однак, існує особливість при визначенні акцизного збору в ціні імпортних товарів на основі відсоткової ставки. Якщо на вітчизняні товари відсоткова ставка акцизного збору встановлена до ціни, що включає в себе цей податок, то на імпортні товари ставка акцизного збору встановлена безпосередньо до митної вартості (на товари, які не підлягають оподаткуванню митом) та до суми митної вартості і мита (на товари, які підлягають оподаткуванню митом). Розрахунок суми акцизного збору здійснюється за формулами:

- на товари, які не підлягають оподаткуванню митом:

$$cA3 = Mv \times A3; \quad (2.6)$$

де, $cA3$ – сума акцизного збору; Mv – митна вартість товару; $A3$ – ставка акцизного збору, %.

- на товари, які підлягають оподаткуванню митом:

$$cA3 = (Mv + M) \times A3; \quad (2.7)$$

де, M – мито.

Через законодавчо визначені розміри ставок акцизного збору та види ставок (у відсотках чи у твердих сумах) держава регулює обсяги імпортних операцій. Якщо ставки акцизного збору встановлені у відсотках, то митна вартість товару та мито, які виступають об'єктом нарахування акцизного збору здійснюють значний вплив

на величину акцизного збору та, в кінцевому підсумку, на ціну реалізації товару. У цьому випадку сума акцизного збору, яка включається в ціну товару та підлягає сплаті до бюджету, залежить від величини об'єкту її нарахування (митної вартості товару та суми мита). При цьому зростання митної вартості товару призводить до зростання суми акцизного збору, внаслідок чого зростають надходження до бюджету та ціна. Зменшення митної вартості товару при певній відсотковій ставці акцизного збору обумовлюватиме зниження ціни і зменшення поступлень до бюджету.

Якщо ставка акцизного збору встановлена у твердій одиниці (грн., євро), то надходження акцизного збору до бюджету не залежать від митної вартості товару, однак держава при цьому забезпечує сталі надходження акцизного збору до бюджету. Отже, на ціну реалізації імпортного товару має вплив не лише розмір ставки акцизного збору, а й вид (процентна чи у твердій сумі).

Визначення ціни з акцизним збором здійснюється за формулою:

$$c_{AZ} = M_v + M + c_{AZ}; \quad (2.8)$$

де, c_{AZ} – ціна з акцизним збором, M_v – митна вартість товару, M – мито, c_{AZ} – сума акцизного збору.

Оподаткування імпортних товарів податком на додану вартість визначається Законом України „Про податок на додану вартість” від 03.04.1997р., згідно якого об'єктом оподаткування ПДВ є операції платників податку із ввезення (пересилання) товарів на митну територію України. При цьому платником податку виступає особа, яка ввозить товари на митну територію України, за винятком фізичних осіб не зареєстрованих як платники податку у разі, коли такі фізичні особи ввозять (пересилають) товари в обсягах, що не підлягають оподаткуванню згідно з чинним законодавством.

Датою виникнення податкових зобов'язань по сплаті ПДВ, як і акцизного збору при імпорті товарів на митну територію України є дата оформлення ввізної митної декларації із зазначенням у ній суми ПДВ та акцизного збору, що підлягають сплаті. При здійсненні імпортних поставок суми нарахованого ПДВ підлягають сплаті одночасно зі сплатою ввізного мита, акцизного збору та митних зборів.

Сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету розраховуються так:

- для товарів, які не підлягають оподаткуванню акцизним збором і ввізним МИТОМ:

$$C_{пдв} = \frac{Mв \times H}{100}; \quad (2.9)$$

- для товарів, які оподатковуються ввізним митом та ПДВ:

$$C_{пдв} = \frac{(Mв + M) \times H}{100}; \quad (2.10)$$

- для товарів, які оподатковуються ввізним митом, акцизним збором та ПДВ:

$$C_{пдв} = \frac{(Mв + M + AЗ) \times H}{100}; \quad (2.11)$$

де, $C_{пдв}$ – сума ПДВ, $Mв$ – митна вартість товару, M – сума ввізного мита, $AЗ$ – сума акцизного збору, H – ставка ПДВ.

Зважаючи на законодавчо встановлений порядок розрахунку ПДВ з імпортних товарів, слід відмітити, що механізм обчислення суми ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету платниками податку – імпортерами продукції значно відрізняється від механізму обчислення суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету з товарів вироблених в Україні. Зокрема, імпортери продукції сплачують до бюджету суму ПДВ визначену як податкове зобов'язання, а сума ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету суб'єктами господарювання з вітчизняних товарів визначається як різниця між податковим зобов'язанням та податковим кредитом по ПДВ, що виникли у звітному періоді. Виходячи з діючого розрахунку суми ПДВ з імпортних товарів, яка підлягає сплаті до бюджету слід зазначити, що даний податок не відповідає його економічному змісту, а саме податку на додану вартість. В цьому випадку він виступає як податок з обороту, адже оподатковується вся вартість товару і ця ж сума вноситься до бюджету. Крім того, у випадку якщо імпорт товарів підлягає оподаткуванню ввізним митом та акцизним збором, ці податки виступають базою для нарахування ПДВ, що призводить до поетапного оподаткування одного виду податків на споживання іншими, зокрема, митної вартості і мита – при оподаткуванні акцизним збором та митної вартості, мита і акцизного збору – при оподаткуванні ПДВ.

Включення в ціну ПДВ здійснюється за формулою:

$$ц_{ПДВ} = M_v + M + c_{AZ} + c_{ПДВ}; \quad (2.12)$$

де, $ц_{ПДВ}$ – ціна товару з ПДВ; $c_{ПДВ}$ – сума податку на додану вартість.

Ціна придбання імпортованого товару також передбачає включення суми митних зборів:

$$ЦП = M_v + M + c_{AZ} + c_{ПДВ} + M_z; \quad (2.13)$$

де, $ЦП$ – ціна придбання товару; M_z – митні збори.

Відмічаємо, що мито, акцизний збір та ПДВ є видимими елементами ціни та значно збільшують її (див. рис. 2.4).

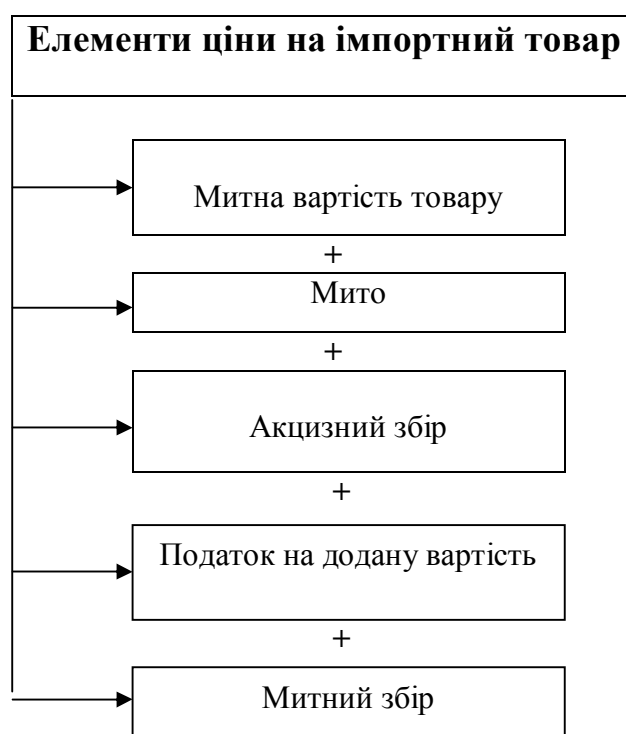


Рис.2.4 Елементи ціни на імпортований товар

Для підтвердження цієї тези розглянемо приклад.

Підприємство А імпортує спирт етиловий в Україну в обсязі 10000 л. Договірна (контрактна) вартість товару складає 0,35 євро за 1 літр 100-відсоткового спирту (3500 євро за 10000 л. спирту). Витрати на транспортування, вантажно-розвантажувальні роботи, страхування до перетину митного кордону України становлять 50 євро. Митна вартість товару складає 3550 євро за 10000 л. спирту або 0,36 євро за 1 л. спирту. Валютний обмінний курс НБУ на день подання митної

декларації складає 1:6,45, отже, митна вартість всієї партії імпортованого спирту в національній валюті становить – 22897,5 грн., а 1 л – 2,28 грн.

Згідно Закону України „Про Єдиний митний тариф” ставка ввізного мита на 1 літр 100-відсоткового спирту складає 7,5 євро (48,4 грн.), а всієї партії спирту – 484000 грн. (ставка мита на 1 л. спирту в національній валюті – 48,4 грн.).

Ставка акцизного збору на 1 л 100-відсоткового спирту складає – 16,00 грн. (згідно Закону України „Про ставки акцизного збору на спирт етиловий та алкогольні напої”). Базою оподаткування акцизним збором виступає митна вартість імпортованого товару та сума імпортного мита ($22897,5 + 484000 = 506897,5$ грн.). Сума акцизного збору за 10000 л спирту складає – 160000 грн. ($10000 * 16,0 = 160000$ грн.), сума ПДВ – 133379,5 грн., оплата митних послуг (митні збори) – 250,00 грн. Отже, вартість 10000 л. імпортованого спирту становить – 800527,00 грн. ($22897,5 + 484000 + 160000 + 133379,5 + 250$), а 1-го л – 80,05 грн. (див. табл.2.21).

Таблиця 2.21

Питома вага митних податків в ціні імпортного товару (1л спирту).

| Елементи ціни | Митна вартість товару, грн. | Сума імпортного мита, грн. | Сума акцизного збору, грн. | Сума ПДВ, грн. | Митні збори, грн. | Ціна імпортного товару, грн. | Сума митних податків грн. | Питома вага митних податків в ціні, % | | | |
|---------------|-----------------------------|----------------------------|----------------------------|----------------|-------------------|------------------------------|---------------------------|---------------------------------------|--------|------|------|
| | | | | | | | | всього | в т.ч. | | |
| | | | | | | | | | мито | АЗ | ПДВ |
| дані | 2,28 | 48,4 | 16,0 | 13,3 | 0,025 | 80,05 | 77,7 | 97,1 | 60,5 | 20,0 | 16,6 |

Так, розрахована імпортна ціна спирту у 35 разів перевищує його митну вартість, зокрема, питома вага митних податків (імпортне мито, акцизний збір і ПДВ) в ціні товару складає 97,1 %. На одну гривню імпортованого спирту (1л) припадає 0,97 грн. митних податків. Найбільшу частку серед митних податків складає імпортне мито (60,5 %), що пов'язано, насамперед, з регулюванням ввезення на територію України окремих видів товарів. Така політика держави захищає вітчизняний ринок спирту. Питома вага акцизного збору в ціні імпортованого спирту складає 20,0 %, а ПДВ – 16,6 %. Так, якщо митна вартість 1 л спирту складає 2,28 грн., то мінімальна ціна його реалізації на території України складатиме 80,05

грн. Значний розмір ставки імпортного мита на спирт етиловий (7,5 євро за 1 л) покликаний необхідністю захищати вітчизняного виробника спирту від “експансії” імпортованої продукції.

Слід відмітити, що формування митного тарифу (ставки) на імпортний товар здійснюється з врахуванням реального стану української економіки, а саме:

- ступінь дефіцитності товару (в залежності від того, виробляється товар в країні у недостатній, достатній чи надлишковій кількості), його виробничої та соціальної цінності;
- можливості внутрішнього виробництва (врахування витрат на виготовлення товару), наявність устаткування, сировини та ін.;
- конкурентоздатність вітчизняної продукції;
- можливість залучення іноземних і стимулювання внутрішніх інвестицій.

Для визначення рівня ставок мита в Україні використовуються також національні та світові ціни. Розмір мита визначається на основі різниці між світовими та національними цінами. Визначені, таким чином, ставки мита виконують регулюючу функцію, вирівнюючи умови конкуренції як для товарів вітчизняного виробництва, так і імпортних, не створюючи при цьому переваг для тих чи інших. Ставки імпортного мита, які встановлюються нижче різниці між світовими та національними цінами, створюють більш широкі можливості для імпорту товарів. За умови, коли ставки мита встановлюються вище різниці між світовими і національними цінами, вони виконують протекціоністську функцію, яка передбачає обмежений допуск на вітчизняний ринок імпортних товарів, а при високому рівні митного бар'єру – практично забороняється таке ввезення.

На підтвердження тези про виконання митом протекціоністської функції розглянемо формування ціни реалізації 1 л спирту на митній території України та питому вагу податків на споживання в ній (див. табл. 2.22).

Зважаючи на те, що відпускна ціна виробника по підприємствах об'єднання істотно не відрізняється, візьмемо за приклад формування ціни на одному з підприємств – Козлівському спиртозаводі.

Формування відпускної ціни на спирт (1 л.) підприємствами

Д/О „Тернопільспирт” у 2003р.

| Підприємства | виробнича ціна, грн. | ставка акцизного збору, грн. | ціна з акцизним збором, грн. | ПДВ | | відпускна ціна, грн. | податки на споживання в ціні | | відпускна ціна до оптової, рази |
|-----------------------------|----------------------|------------------------------|------------------------------|-----------|------------|----------------------|------------------------------|------|---------------------------------|
| | | | | ставка, % | сума, грн. | | грн. | % | |
| Борщівський спиртозавод | 2,0 | 16,0 | 18,0 | 20 | 3,6 | 21,6 | 19,6 | 90,7 | 10,8 |
| Бучацький мальтозний завод | 2,2 | 16,0 | 18,2 | 20 | 3,6 | 21,8 | 19,6 | 89,9 | 9,9 |
| Залозецький спиртозавод | 2,1 | 16,0 | 18,1 | 20 | 3,6 | 21,7 | 19,6 | 90,3 | 10,3 |
| Зарубинецький спиртозавод | 2,2 | 16,0 | 18,2 | 20 | 3,6 | 21,8 | 19,6 | 89,9 | 9,9 |
| Кобиволоцький спиртозавод | 2,3 | 16,0 | 18,3 | 20 | 3,7 | 22,0 | 19,7 | 89,5 | 9,5 |
| Ковалівський спиртозавод | 2,1 | 16,0 | 18,1 | 20 | 3,6 | 21,7 | 19,6 | 90,3 | 10,3 |
| Козлівський спиртозавод | 2,2 | 16,0 | 18,2 | 20 | 3,6 | 21,8 | 19,6 | 89,9 | 9,9 |
| Марилівський спиртозавод | 2,5 | 16,0 | 18,5 | 20 | 3,7 | 22,2 | 19,7 | 88,7 | 8,8 |
| Мишковицький спиртозавод | 2,1 | 16,0 | 18,1 | 20 | 3,6 | 21,7 | 19,6 | 90,3 | 10,3 |
| Новосілківський спиртозавод | 2,2 | 16,0 | 18,2 | 20 | 3,6 | 21,8 | 19,6 | 89,9 | 9,9 |

Так, виробнича ціна 1 л. спирту Козлівського спиртозаводу складає 2,20 грн.; ставка акцизного збору – 16,00 грн. за 1 л 100-відсоткового спирту; ставка ПДВ – 20%. Ціна реалізації 1 л спирту складає 21,80 грн., а ціна 1 л імпортного спирту в Україні становить 80,05 грн. Питома вага податків на споживання в ціні на спирт вітчизняного виробника складає 89,9 %, а в ціні імпортованого спирту – 97,1%. Отже, рівень протекціоністського захисту (через встановлення певного рівня ставки митного тарифу) на 1 л спирту в Україні складає більше 60%. Це зумовлено, насамперед, насиченістю внутрішнього ринку України таким специфічним товаром як спирт, який в достатній кількості виробляється на території України і проблема збуту спирту є головною в діяльності підприємств Д/О „Тернопільспирт”.

Порядок розрахунку митних податків при імпорті товарів в Україну дозволяє оцінити ефективність здійснення зовнішньоекономічної операції за формулою:

$$M_v + M + c_{AZ} + c_{ПДВ} + M_z < c_{и} > H_{ц}; \quad (2.14)$$

де, M_v – митна вартість товару, M – сума імпортного мита; cAZ – сума акцизного збору; $cПДВ$ – сума податку на додану вартість; M_z – сума митного збору, H_u – нормальна ціна товару на внутрішньому ринку України.

При умові, якщо $M_v + M + cAZ + cПДВ + M_z < = H_u$, то результати зовнішньоекономічної операції матимуть позитивну ефективність. При умові, що знак зміниться ($>$), така операція стає збитковою. У нашому випадку, імпорт спирту є вкрай неефективним. За таких умов імпортна продукція (зокрема, спирт етиловий) є не конкурентноспроможною на внутрішньому ринку України, що призводить до значного скорочення обсягів його імпорту. Поряд з тим, у 2003р. імпорт спирту етилового в Україну склав 119,7 тис.л, а міцних алкогольних напоїв – 1074,1 тис. л у перерахунку на 100-відсотковий спирт. Зазначимо, що міцні алкогольні напої оподатковуються аналогічною ставкою ввізного мита – 7,5 євро за 1 л та акцизним збором – 16,00 грн. Ефективність здійснення імпортних операцій щодо ввезення спирту та міцних алкогольних напоїв зумовлена наданням преференцій (пільг) по сплаті митних платежів. Постає питання доцільності та необхідності здійснення зазначених заходів, якщо спирт та алкогольні напої в надлишковій кількості виробляються на території України, а імпортний товар складає конкуренцію вітчизняній продукції на внутрішньому ринку [127].

Податки на споживання як інструмент регулювання зовнішньоекономічної діяльності, насамперед, здійснюють регулюючий вплив на формування ціни ввезених товарів, предметів, тоді як вивезення товарів, предметів звільняється від оподаткування акцизним збором та ПДВ, а експортним митом обкладається вузький перелік товарних груп, зокрема це шкіра, жива худоба, насіння соняшнику, брухт чорних металів. Тому складові елементи експортної ціни товару значно відрізняються від елементів імпортної ціни на аналогічну продукцію, а саме, експортна ціна товару відповідає виробничій ціні з включенням митних зборів.

Розглянемо приклад. Підприємства Д/О „Тернопільспирт” здійснюють експорт спирту в Молдову, Латвію, Грузію Азербайджан, Туркменистан, Румунію, Болгарію, Туреччину за контрактними цінами на основі угоди торговельних сторін. Формування ціни на експорт здійснюється з врахуванням митної вартості товару та

суми митних зборів, включених у відпускну ціну. Тому, відпускна ціна 1 л спирту етилового складає 2,1 – 2,5 грн. за 1 л 100-відсоткового спирту, що лише на 2,0 – 2,5 % більше за його митну вартість (див. табл. 2.23).

Таблиця 2.23

**Формування експортної ціни на спирт підприємствами Д/О
„Тернопільспирт” у 2004р. (1 л.)**

| Підприємства Д/О „Тернопільспирт” | митна вартість, грн. | митні збори | | відпускна ціна, грн. | питома вага митних зборів у відпускній ціні, % | обсяг реалізації | |
|---|----------------------------|-------------|------------|-------------------------|--|------------------|----------|
| | | ставка, % | сума, грн. | | | тис дал. | тис грн. |
| Борщівський спиртозавод | 2,0 | 0,5 | 0,01 | 2,01 | 2,0 | 111,7 | 2354,0 |
| Бучацький мальтозний завод | 2,2 | 0,5 | 0,01 | 2,21 | 2,2 | 84,6 | 1861,2 |
| Залозецький спиртозавод | 2,1 | 0,5 | 0,01 | 2,11 | 2,1 | 173,4 | 3641,4 |
| Зарубинецький спиртозавод | 2,1 | 0,5 | 0,01 | 2,11 | 2,1 | 119,2 | 2503,2 |
| Кобиволоцький спиртозавод | 2,3 | 0,5 | 0,01 | 2,31 | 2,3 | 161,3 | 3709,9 |
| Ковалівський спиртозавод | 2,1 | 0,5 | 0,01 | 2,11 | 2,1 | 368,0 | 7728,0 |
| Козівський спиртозавод | 2,2 | 0,5 | 0,01 | 2,21 | 2,2 | 154,7 | 3403,4 |
| Марилівський спиртозавод | 2,5 | 0,5 | 0,01 | 2,51 | 2,5 | 417,2 | 10430,0 |
| Мишковицький спиртозавод | 2,1 | 0,5 | 0,01 | 2,11 | 2,1 | 195,7 | 4109,7 |
| Новосілівський спиртозавод | 2,2 | 0,5 | 0,01 | 2,21 | 2,2 | 212,7 | 4679,4 |
| всього | - | - | - | - | - | 1998,5 | 44420,2 |

Підприємствами Д/О „Тернопільспирт” у 2004р. експортовано 1998,5 тис. дал. спирту на суму 44420,2 тис. грн., що на 678,3 тис. дал. більше ніж у попередньому 2003р. Наведений приклад формування ціни на експортну продукцію наглядно вказує на те, що здійснення експортних поставок спирту не передбачає наповнення бюджету, адже митні податки не включаються у ціну реалізації. Виходячи з цього, фіскальні інтереси держави не задовольняються, проте держава захищає конкурентноздатність вітчизняного виробника на зовнішньому ринку, стимулює виробництво та забезпечує робочі місця. Слід відмітити, що за допомогою митних податків як фінансових інструментів регулювання економіки держава здійснює значний вплив на обсяги експортно-імпорتنних операцій в залежності від напрямків обраної митної політики (протекціонізм, вільна торгівля) через:

- 1) встановлення верхньої межі імпортного мита;
- 2) загальний рівень ставок митних податків (мита, акцизного збору та ПДВ).
- 3) пільговий режим оподаткування зовнішньоекономічної діяльності;
- 4) рівень доступу вітчизняних товарів на зовнішній ринок.

Слід зазначити, що жодна із розвинутих країн не використовує лише один вид митної політики, а здебільшого – окремі особливості кожного з них. Зокрема, знижується або повністю скасовується оподаткування митними податками товарів, імпорт яких життєво необхідний для економіки країни (сировина, паливо). Водночас зберігається високий рівень мита на товари, що можуть скласти конкуренцію національному товаровиробнику.

Таким чином, розглядаючи питання впливу митних податків на регулювання зовнішньої торгівлі, слід відмітити, що вітчизняній митній політиці притаманні риси протекціонізму, спрямовані на підтримку національного товаровиробника. Поряд з тим, сьогодні на перший план висувається питання лібералізації зовнішньої торгівлі України з метою входження до світового господарства, що потребує перегляду та реформування митної політики держави у відповідності до вимог ГАТТ/СОТ. Саме тому, виникає необхідність вдосконалення чинної системи оподаткування експортно – імпорتنих операцій, зокрема, на нашу думку доцільно:

- здійснити класифікацію товарів у відповідності до обсягів їх виробництва в Україні (недостатній, достатній, надлишковий);
- відповідно до цієї класифікації запровадити диференційований підхід до оподаткування експортно-імпорتنих операцій;
- активно використовувати ставки митних податків як специфічні, так і у адвалерні;
- переглянути законодавчо визначені пільги у сфері зовнішньоекономічної діяльності з метою визначення їх впливу на вітчизняне виробництво, а також скорочення переліку країн, які користуються пільгами при імпорті товарів;
- переорієнтація експортних видів продукції з сировинних галузей на експорт готових виробів поряд із запровадженням системи моніторингу якості продукції відповідно до стандартів ЄС.

Висновки до розділу II:

Проведений аналіз сучасних фіскальних та цінових особливостей оподаткування процесів споживання дав підстави зробити наступні висновки:

1. ПДВ, акцизний збір та мито як податки на споживання в системі інструментів фіскальної політики держави відіграють вагомую роль у формуванні дохідної бази зведеного бюджету України. Так, за період 1998-2004рр. обсяг надходження ПДВ збільшився на 9,2 млрд. грн., або у 2,2 рази. Сума акцизного збору, мобілізована до бюджету держави, зросла у 5,6 рази, в тому числі по товарах, вироблених в Україні у 5,5 рази, а по товарах, ввезених в Україну – у 5,6 рази. За аналізований період величина надходжень мита зросла у 6,3 рази. Стійка тенденція до зростання величини поступлень ПДВ, акцизного збору та мита до бюджету супроводжується зростанням як фіскального, так і регулюючого значення цих податків у регулюванні соціально-економічних процесів в державі.

2. Розглядаючи діючі законодавчі акти, а також дискусійні питання окремих економістів, науковців відносно визначення об'єкту оподаткування та бази оподаткування ПДВ вважаємо за необхідне в законодавчому порядку врегулювати положення відносно цих елементів податку. Зокрема, об'єктом оподаткування ПДВ повинна виступати вартість товару (робіт, послуг) додана на кожному етапі просування товару від виробника до споживача, а базою оподаткування (об'єктом нарахування) – договірна (контрактна) вартість товарів, робіт, послуг, визначена за вільними або регульованими цінами без урахування ПДВ.

3. Зважаючи на значну кількість пільг, наданих платникам ПДВ (у 2004р. сума пільг з ПДВ становила 62,1 млрд. грн.. проти обсягу надходжень – 16,7 млрд. грн., частка наданих пільг до обсягу надходжень ПДВ складала 371,8%), що зумовлюють зменшення обсягів надходжень цього податку до бюджету та здійснюють негативний вплив на характер розвитку соціально-економічних процесів в Україні, пропонуємо проводити моніторинг коштів, отриманих за надання пільг та подання звітності про їх цільове використання.

4. Досліджуючи вплив ПДВ на процеси ринкового ціноутворення ми дійшли висновку, що ПДВ (податкове зобов'язання) є ціноутворюючим елементом на стадії

формування ціни. При цьому сума ПДВ (податкове зобов'язання) залежить від величини виробничої ціни. Однак, в умовах сформованих ринкових цін ПДВ є величиною, залежною від рівня ринкових цін, а відтак при їх зростанні (зменшенні) впливає на фінансовий результат (прибуток, збиток) підприємств, зумовлюючи його зростання (зменшення). Відсоткова ставка ПДВ при ринковому коливанні цін впливає на величину ПДВ, що включається в ціну товару, а також (при певному рівні податкового кредиту) на суму поступлень цього податку до бюджету.

5. Аналізуючи діючі законодавчі акти з питань оподаткування акцизним збором в Україні вважаємо за необхідне при визначенні груп підакцизних товарів ввести критерії, по яких вони визначаються. Зокрема, на нашу думку, до груп товарів, які підлягають оподаткуванню акцизним збором доцільно віднести:

- 1) товари, які шкодять здоров'ю людини (алкогольні та тютюнові вироби);
- 2) товари, які забруднюють навколишнє природне середовище (бензин, дизельне паливо);
- 3) предмети розкоші (ювелірні і хутряні вироби).

6. Вплив акцизного збору на формування цін в ринкових умовах господарювання полягає в тому, що акцизний збір як і ПДВ є ціноутворюючим елементом на стадії формування ціни, а в умовах ринкових цін (сформованих) сума акцизного збору є величиною, яка залежить від рівня таких цін. Використання процентних ставок акцизного збору та ставок цього податку у твердих сумах по різному зачіпає інтереси держави та платника податку. Якщо процентні ставки акцизного збору в умовах ринкового коливання цін зачіпають як інтереси фіску, так і суб'єктів господарювання, то ставки, встановлені у твердих сумах, захищаючи інтереси фіску, впливають на величину прибутку суб'єктів господарювання, збільшуючи або зменшуючи його.

7. В процесі дослідження впливу митних податків на формування цін на товари, що експортуються з України чи імпортуються в Україну нами виявлено, що митні податки як податки на споживання здійснюють вагомий вплив на процеси ринкового ціноутворення, тобто є ціноутворюючими елементами на стадії формування ціни та залежними від рівня цін при їх узгодженні та здійснюють

значний вплив на обсяги експортно-імпортних операцій. Відмічено, що вітчизняній митній політиці притаманні риси протекціонізму, спрямовані на підтримку вітчизняного товаровиробника.

РОЗДІЛ ІІІ. РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКІВ НА СПОЖИВАННЯ: ФІСКАЛЬНА ДОСТАТНІСТЬ ТА ОПТИМІЗАЦІЯ ЦІНОВИХ НАСЛІДКІВ

3.1 Світові моделі оподаткування споживання і можливості їх використання в Україні

Структурна перебудова економіки України та її інтеграція в світову економічну спільноту зумовлює необхідність фундаментального вивчення ринкових механізмів. Ознайомлення із зарубіжним досвідом теорії і практики ринкових відносин виступає обов'язковою умовою побудови ринкової економіки України. Формування ефективної податкової системи України потребує вивчення досвіду розвинутих країн, податкові системи яких мають багатолітню історію. Вітчизняний досвід побудови системи оподаткування є незначним, оскільки в умовах адміністративно-командної системи відносини між державою і підприємствами полягали у вилученні значної частини їх доходів до бюджету. Вивчення світового досвіду супроводжується порівнянням податкової системи України з податковими системами розвинутих країн світу.

З метою визначення адекватної сучасному етапу розвитку України моделі податкової системи, її структурних елементів доцільно розглянути загальні закономірності, тенденції формування податкових систем розвинутих країн, які відображають причинно-наслідкові зв'язки між окремими параметрами соціально-економічного та культурного розвитку.

Важливою характеристикою сучасних податкових систем розвинутих країн виступає їх структура. Окрему групу в структурі податкових систем зарубіжних країн, як і в Україні, складають податки на споживання. До податків на споживання західна фінансова статистика відносить широке коло різних видів оподаткування: податки на покупки, на продаж, податок на додану вартість, акцизний податок, податки на експорт та імпорт товарів (мити), податки з ігор та інші. Саме завдяки цим податкам здійснюється оподаткування процесів споживання. Структуру частки податкових надходжень до зведених бюджетів окремих розвинутих країн світу подано у Додатку У. Так, дані, подані у Додатку У показують, що у країнах з

розвинутою ринковою економікою співвідношення між окремими групами податків є різними. Так, до країн, у структурі податкової системи яких податки на доходи складають більше половини усіх податкових надходжень відносяться: Австралія, Нова Зеландія, США, Канада. Структура податкових систем іншої групи країн, до яких відносяться: Австрія, Данія, Фінляндія, Франція, Норвегія, Португалія, Швейцарія, Швеція характеризуються переважанням питомої ваги податків на споживання над групою податків на доходи. Зокрема, якщо у Австрії і Данії перевага податків на споживання над податками на доходи складає лише 1% та 1,3%, то у інших вищезазначених країнах пріоритетність податків на споживання над податками на доходи є значно суттєвішою та коливається в межах від 9,3% у Португалії до 24,0% у Франції. Слід відмітити, що у ряді країн питома вага внесків на соціальне страхування та інших податків є значно вищою за питому вагу податків на доходи, майно та споживання разом узятих. Наприклад: Японія, Австрія, Греція, Італія, Люксембург, Норвегія, Португалія, Іспанія.

Структура податкових систем розвинутих країн та нині діюча практика оподаткування свідчать про закономірну залежність співвідношення податків на доходи, майно та податків на споживання від наступних чинників: життєвого рівня населення, ефективності механізму стягнення податків, їх фіскальної достатності, можливості вирішення соціально-економічних проблем, а також традицій оподаткування та суспільних поглядів на роль окремих видів податків.

Розвиток світових інтеграційних процесів зумовив поступову гармонізацію системи оподаткування, зокрема в країнах – членах ЄС. Особлива роль у гармонізації податкових систем цих країн відводиться оподаткуванню процесів споживання. Найпоширенішим видом податків на споживання виступає податок на додану вартість. ПДВ – найвища форма генезису універсальних акцизів. Даний податок часто називають «європейським», підкреслюючи його вагоме значення у становленні та розвитку європейського інтеграційного процесу.

Впровадження ПДВ у податкові системи розвинутих країн світу почалось з другої половини ХХ століття, після того, як його модель була апробована у Франції в 1954р. Необхідність застосування доданої вартості як об'єкта оподаткування в ряді

європейських країн зумовлена умовами формування спільного ринку [51:32]. Поширенню ПДВ в країні Європи сприяло прийняття в 1967р. першої і другої Директив ЄС, згідно з якими ПДВ став основним податком на споживання для країн – членів Європейського Союзу. Найважливішою є шоста Директива, прийнята у 1977р., якою досягнуто згоди щодо визначення податкової бази, суб'єктів оподаткування, мінімальної ставки ПДВ, можливості використання і кількості пільгових ставок податку, спеціальних (спрощених) схем оподаткування для малих підприємств, правил звільнення від податку, запровадження порядку сплати податку в країні призначення [137:102-103]. Сьогодні кожна країна – учасниця перераховує 1,4% власних надходжень цього податку до консолідованого «європейського» бюджету.

Як видно з даних, поданих у Додатку Ф у багатьох країнах ЄС ПДВ запроваджено в 60 – 80-х рр., а у Фінляндії - у 94 р. ХХ ст. Питома вага ПДВ у податкових надходженнях до бюджету країн ЄС коливається від 13,3 % у Люксембурзі до 33,7% у Франції. Частка ПДВ у структурі податкових надходжень різних країн залежить від ряду чинників, зокрема: розмірів ставок податку; наданих пільг; бази оподаткування; питомої ваги інших податків у податкових надходженнях.

ПДВ є ціноутворюючим елементом, а відтак – впливає на рівень цін товарів (послуг), які підлягають оподаткуванню. Тому, важливою характеристикою впливу ПДВ на ціноутворюючі механізми є рівень ставок цього податку та особливості надання пільг. Так, політика уніфікації непрямого оподаткування в рамках ЄС передбачає гармонізацію ставок ПДВ, які рекомендується встановлювати на рівні 15%. Визначення розміру ставки ПДВ в розвинутих країнах має гнучкий характер та залежить від соціально-економічного розвитку країни, основних напрямків її економічної політики. Рівень розвитку держави визначає розмір ставки податку, який вона може собі дозволити: чим вищий рівень економічного розвитку, тим більшу ставку податку можна запроваджувати і навпаки. Європейський досвід функціонування ПДВ підтверджує тезу про залежність розміру ставки від рівня розвитку держави. Зростання ставки ПДВ (еволюція ПДВ в Європі є

результатом поступового зростання ставки) відбувалося в країнах ЄС лише при досягненні певних економічних результатів, тобто коли економіка держав була готова до збільшення ставки. Так, на 1.01.1970р. середня ставка ПДВ в Євросоюзі становила 12,9% (в цей час лише п'ять країн запровадили ПДВ); на 1.01.1980р. розмір ставки зріс до 16,6% (ПДВ справлявся у 11 країнах ЄС); на 1.01.1990р. – 18,0% (14 країн); а на 1.01.2000р. – 19,44% (15 країн). Процес зростання розміру ставок ПДВ відображений у європейському законодавстві, зокрема Директивою 2001/4/ЄС від 2001р. було визначено, що стандартна ставка ПДВ у країнах ЄС не може бути меншою 15% [90:333].

В окремих країнах встановлена єдина ставка ПДВ, окрім нульової - Данія (25%), Ірландія (21%), Фінляндія (22%). У багатьох країнах існує декілька ставок ПДВ, одна з яких є базовою (стандартною), пільгові ставки на предмети першої необхідності (продукти харчування, книги, ліки та ін.) та підвищені ставки на товари розкошу. Так, у Німеччині, Нідерландах – дві ставки ПДВ; у Греції, Іспанії, Великобританії – три ставки; у Бельгії, Люксембурзі, Франції, Швеції – чотири ставки; у Австрії та Італії – п'ять. Підвищені ставки ПДВ встановлюються на предмети розкошу: автомобілі, ювелірні вироби, парфумерію підвищеної якості, електроприлади. Так, підвищені ставки ПДВ запроваджено у Австрії (32%), Італії (38%), Франції (28%), Швеції (30%).

При обчисленні ПДВ в окремих країнах надаються пільги з метою стимулювання виробництва окремих товарів та виробів (продукти дитячого харчування, дитячий одяг, товари широкого вжитку, ліки, книги). Так, у Швеції понижена ставка ПДВ складає 12% на продукти харчування та послуги туризму; ставка 6% - на газетні видання. У Франції запроваджено пільгові ставки цього податку у розмірі 5,5% та 2,1% на товари і послуги першої необхідності (харчування, за виключенням алкоголю, медикаменти, транспорт).

Узагальнюючи теоретичні погляди, викладені у наукових працях окремих авторів [137;55;60;61;87;5;81;145;41;94], коротко зупинимось на досвіді деяких країн щодо застосування ПДВ.

У *Великобританії* ПДВ займає друге місце за обсягом надходжень до бюджету після прибуткового податку і забезпечує 17,8% усіх податкових надходжень. Введення цього податку у 1973р. переслідувало дві мети:

- 1) розширення бази оподаткування (на відміну від раніше діючого податку з продаж, яким оподатковувались товари, послуги, безпосередньо, на стадії реалізації їх споживачу);
- 2) виконання умов податкового законодавства країн – членів ЄС.

Базою оподаткування є вартість, додана в процесі виробництва і наступного продажу до вартості закуплених сировини і матеріалів. Вона становить різницю між виторгом від реалізації товарів і вартістю закупівель у постачальників [56:39]. Ставка ПДВ становить 17,5% від вартості продажу – це стандартна ставка. За нульовою ставкою оподатковуються продукти харчування, друкована продукція, дитячий одяг та взуття, експорт товарів. Звільнені від сплати ПДВ: страхові послуги, орендна плата, окремі медичні послуги, послуги в сфері освіти (державного і приватного секторів), комісійні винагороди.

У *Німеччині* ПДВ введений у 1968р. Його питома вага серед податкових надходжень до бюджету складає близько 16,9%. Основна ставка ПДВ встановлена на рівні 16%, пільгова ставка – 7% застосовується щодо окремих видів продуктів харчування, громадського транспорту, книжково-журнальної продукції, творів мистецтва. Об'єктом оподаткування виступають обороти з реалізації товарів як власного виробництва, так і придбаних на стороні, а також надання різних видів послуг виробничого та невиробничого призначення. ПДВ оподатковується імпорт товарів з країн, що не входять в ЄС, а також власне споживання. Від сплати податку звільняються експортні поставки, обороти морського судноплавства, цивільної авіації, кредитні операції, окремі сільськогосподарські підприємства та підприємства лісового господарства. Механізм сплати ПДВ в Німеччині має свої особливості. Так, платник податку річний оборот якого, включаючи ПДВ, не перевищує 25000 німецьких марок звільняється від сплати ПДВ. Однак, поряд з цим платник позбавляється права повернення ПДВ за здійснені послуги. Підприємець має право відмовитись від звільнення і перейти на розрахунки на загальних умовах.

Франція є однією з небагатьох країн, де податкова система орієнтована на непряме оподаткування. Питома вага ПДВ у податкових надходженнях до бюджету становить близько 33,7 %. Платниками податку визначено підприємства, які займаються куплею-продажем і мають річний оборот більше 500000 французьких франків та підприємства, які надають послуги і мають оборот більше 175000 французьких франків за календарний рік. Базою оподаткування ПДВ є ціна реалізації товару, послуги, при цьому виключаються витрати, які вже були оподатковані. Тобто, справляння податку здійснюється методом часткових платежів на кожному етапі виробництва та обігу. ПДВ рівний різниці між податками, що отримуються при продажі і сплачуються при купівлі [60:120]. Ставки ПДВ складають 18,6% - стандартна ставка на всі види товарів і послуг; 5,5% - понижена ставка на товари та послуги першої необхідності та 2,1% - особлива ставка. Підвищена ставка (28%) застосовується для окремих товарів і послуг: автомобілі, кінофототовари, алкоголь, тютюнові вироби, парфумерія, окремі предмети розкоші [61]. При експорті товарів ПДВ відшкодовується, обсяги відшкодування становлять близько 12% від загальної суми надходжень цього податку; імпорتنі товари підлягають оподаткуванню за відповідною ставкою ПДВ. Звільняються від сплати ПДВ: медичні послуги, послуги освіти, благодійна діяльність, страхування. Пільги щодо сплати ПДВ є незначними і надаються в основному дрібним сільськогосподарським підприємствам.

Частка ПДВ в **Італії** становить 18,2 % податкових надходжень до бюджету та близько 67% загального обсягу податків на споживання. В даній країні запроваджено спрощену процедуру сплати ПДВ з дрібних підприємств (річний оборот яких не перевищує 780 млн. лір), зокрема запроваджено новий принцип визначення обсягу доданої вартості, який полягає у встановленні відповідних коефіцієнтів, диференційованих для різних видів підприємств і сфери послуг (від 40% до 97%). Сума доданої вартості визначається шляхом зменшення валового доходу підприємства на визначений коефіцієнт. Справляння ПДВ здійснюється за п'ятьма диференційованими ставками: основна ставка – 19%, підвищена – 38%, пільгові – 10; 4 і 0%. Експорт товарів і послуг оподатковується за нульовою

ставкою. За пільговими ставками 10% та 4% оподатковуються предмети першої необхідності (продукти харчування, газети, журнали) та широке коло промислових товарів. Продукти харчування та алкогольні напої, що реалізуються через ресторани, а також бензин і нафтопродукти оподатковуються за ставкою 19%. Підвищена ставка 38% застосовується до предметів розкоші (автомобілі, хутряні та ювелірні вироби). Звільнені від сплати ПДВ: послуги страхування, медичне обслуговування, освіта, культура, окремі види оренди, послуги зв'язку, операції з іноземною валютою.

В *Іспанії* ПДВ введений з 1986р. у зв'язку з входженням Іспанії у Європейське співтовариство. У 1993р. у законодавство держави внесені зміни, згідно з якими ПДВ оподатковується лише внутрішній оборот. Об'єктом оподаткування виступає підприємницька і професійна діяльність юридичних і фізичних осіб. Ставки ПДВ диференційовані в залежності від об'єкту оподаткування. Так, за ставкою 4% оподатковуються товари першої необхідності: хліб, молоко, зерно, фрукти, ліки, овочі, муніципальне житло; за ставкою 7% - продукти харчування, які не перераховані в першій групі, а також домашні тварини, окремі послуги (готельні, транспортні), театр, кіно, виставки; за ставкою 16% - все інше. Звільняються від оподаткування ПДВ: експорт товарів, медичні послуги в лікарнях, фінансові і банківські операції, окремі операції з нерухомістю, страхові та орендні послуги.

В *Австрії* ПДВ вартість оподатковується реалізація товарів і послуг. Стандартна ставка встановлена в розмірі – 20%, пільгові ставки – 12% та 10% застосовуються при оренді майна, за винятком гаражів, парків, на окремі угоди у сфері культури, науки, при реалізації продуктів харчування. Ставка 32% встановлюється на транспортні засоби. Окремі операції звільнені від оподаткування ПДВ: фінансові операції, експортні угоди, угоди з продажу землі.

Особливий інтерес для України представляє практика справляння ПДВ в країнах постсоціалістичного простору. Даний податок забезпечує найбільші надходження до бюджетів постсоціалістичних країн (див. Додаток У). Так, питома вага ПДВ у податкових надходженнях країн постсоціалістичного табору коливається на рівні 23,3% у Чехії до 43,0% у Литві. У більш розвинутих

східноєвропейських країнах (Угорщина, Словенія, Чехія, Польща) питома вага цього податку в податкових надходженнях наближена до частки ПДВ у країнах ЄС та складає 23,3 % (Чехія) до 34,8 % (Польща). У країнах, що входили раніше до складу СРСР питома вага ПДВ є значно вищою та коливається в межах від 39,3 % у Киргистані до 43,0 % у Литві.

Практика справляння ПДВ в країнах постсоціалістичного простору характеризується зближенням базових ставок цього податку, хоча і відмічається дещо вищий їх рівень у більш розвинутих східноєвропейських країнах. Поряд з тим, у останніх відмічається значна диференціація пільгових ставок податку. Причому спостерігається закономірність: чим вища базова ставка податку, тим нижчими є пільгові. За пільговими ставками ПДВ, окрім нульової, оподатковуються продовольчі товари, товари для дітей, медикаменти, медичне обладнання та обладнання для інвалідів. Нульова ставка ПДВ застосовується до товарів, що експортуються, а в окремих країнах і до деяких інших товарів. Зокрема, у Польщі за нульовою ставкою оподатковуються товари сільськогосподарського призначення та сучасна техніка, в Угорщині – медикаменти і продукти дієтичного харчування. Більшість країн, що входили раніше до складу СРСР (Грузія, Казахстан, Киргистан, Азербайджан) використовують єдину ставку ПДВ, окрім нульової. Лише у Росії та Білорусії введено пільгову ставку на рівні 10 % для продовольчих товарів, а у Литві – 9% - для опалення та 5% - для пасажирських перевезень, продукції сільського господарства.

Досліджуючи окремі моделі механізму справляння ПДВ в країнах постсоціалістичного простору слід відмітити, що практика застосування цього податку, зокрема, визначення оподатковуваного обороту дещо відрізняються. Так, згідно статті 23 Податкового кодексу республіки Киргистан сплата ПДВ здійснюється за ставкою 20 % і застосовується до оподаткованої вартості поставок і оподатковуваного імпорту за виключенням суми акцизного збору і поставок, які оподатковуються за нульовою ставкою [88]. Тобто базою для нарахування ПДВ виступає вартість товару (роботи, послуги) без акцизного збору та без ПДВ. Даний механізм визначення ПДВ (податкового зобов'язання) ліквідує

явище подвійного оподаткування, при якому одним податком на споживання (ПДВ) оподатковується інший (акцизний збір). Така модель оподаткування ПДВ заслуговує на увагу. Можливість її використання в Україні дозволить усунути подвійне оподаткування та забезпечить відповідність справляння ПДВ принципу економічної обґрунтованості в оподаткуванні.

Також, на нашу думку, заслуговує уваги позиція Податкового кодексу республіки Казахстан, щодо звільнення від оподаткування ПДВ вітчизняних підакцизних товарів, а також зниження базової ставки ПДВ до рівня 16%.

В цілому застосування ПДВ в країнах постсоціалістичного простору забезпечує високу фіскальну ефективність та становить значну питому вагу у податкових надходженнях до бюджету, що характерно для країн, які розвиваються.

Справляння ПДВ у розвинутих країнах світу та окремих країнах постсоціалістичного простору характеризується спільними ознаками, зокрема, диференціацією ставок податку. Практика використання диференційованих ставок ПДВ зумовлена самою природою універсального акцизу, яким оподатковуються практично всі товари, роботи та послуги, а також різноплановим характером споживчих потреб населення, серед яких є потреби в товарах (послугах) першої необхідності. Поряд з тим, налагоджений механізм справляння ПДВ та висока ефективність функціонування податкових органів дають можливість зменшувати адміністративні витрати, пов'язані з використанням декількох ставок податку. Поряд з тим, еволюція ПДВ в цих країнах – це процес поступового підвищення ставок податку, тоді як в Україні цей процес відбувається у зворотньому напрямку. Можливість використання досвіду розвинутих країн в Україні щодо запровадження диференційованих ставок ПДВ та зниження рівня базової ставки наштовхується на ряд проблем пов'язаних з ускладненням механізму його адміністрування, зростанням витрат та зниженням доходів бюджету. Як зазначає П.В.Мельник, „зважаючи на те, що ПДВ в Україні складає вагому питому вагу у податкових надходженнях до бюджету, запровадження будь-яких змін у його справлянні матиме істотний вплив на державні фінанси” [81:299]. Однак, необхідно враховувати, також, і регулюючий вплив ПДВ на соціально-економічні процеси в суспільстві.

Світовий досвід справляння ПДВ наводить чисельні переваги ефективного використання цього податку не лише як фіскального, а і як регулюючого інструменту впливу на соціально-економічні процеси через надання пільг по його сплаті. До пільгового оподаткування ПДВ зарубіжна податкова практика відносить: оподаткування за зниженими ставками товарів (послуг) першої необхідності, оподаткування за нульовою ставкою та звільнення від оподаткування. Зважаючи на те, що у вітчизняній системі оподаткування ПДВ присутні такі види пільг як оподаткування за нульовою ставкою та звільнення від оподаткування, розглянемо окремі можливі наслідки запровадження диференційованих ставок ПДВ. Багато вітчизняних вчених-економістів, прихильників запровадження диференційованих ставок ПДВ стверджують, що диференціація ставок ПДВ по окремих групах товарів (робіт, послуг) матиме істотний вплив на зростання споживчого попиту населення через зниження цін на окремі товари (послуги), насамперед, першої необхідності. Поряд з тим, зростання споживчого попиту призведе до росту обсягів виробництва, надходжень до бюджету та економічного зростання в цілому. Однак, як стверджує О.Д.Василик, „...тривалість зовнішнього лагу – від моменту зміни податкової політики до зростання доходів бюджету – становить 2,5-3 роки, а зміни у темпах економічного зростання настають ще пізніше” [20:163].

Слід відмітити, що диференціація ставок ПДВ передбачає чітке визначення критерію віднесення тих чи інших товарів (послуг) до таких, що є першочергово необхідними. Однак, для населення з однаковим рівнем доходів поділ споживчих товарів (послуг) на групи першої та не першої необхідності може виявитись різним. Наступне, особливість справляння ПДВ як виду універсального акцизу, як нами вже відмічалось, полягає в тому, що оподаткуванню підлягає вартість товару створена на кожному етапі просування товару від виробника сировини до кінцевого споживача готової продукції. Зважаючи на зазначену особливість постає питання про застосування диференційованих ставок ПДВ (одинакових чи різних) на окремих стадіях проходження товару від виробництва до його споживання. При застосуванні пільгової ставки ПДВ на товари, що реалізуються споживачу можлива ситуація при якій сума податкового кредиту з періоду в період переважатиме суму податкового

зобов'язання по ПДВ, що зумовить необхідність відшкодування суми податку з бюджету, а відтак може виступати серйозною перешкодою ефективному виконанню фіскальної функції ПДВ. Оподаткування за зниженими (диференційованими) ставками ПДВ товарів може зумовити ситуацію, при якій одні і ті ж товари, або їх аналоги оподатковуватимуться за різними ставками, що є неприпустимим. Тому, запровадження диференційованих ставок ПДВ (однієї чи кількох) на товари (послуги) першої необхідності у вітчизняну практику може наштовхнутись на ряд проблем, викликаних діючим механізмом відшкодування ПДВ та поглибити кризу платежів. Зважаючи на вищезазначене, на даному етапі реформування механізму справляння ПДВ, на нашу думку, доцільно знизити рівень базової ставки ПДВ спочатку до рівня 19%, а у наступні роки до 17%, як це пропонується проектом Податкового кодексу, розробленого Кабінетом Міністрів України спільно з Державною податковою адміністрацією України. Зниження базової ставки ПДВ потрібно проводити виважено та поетапно, що дозволить уникнути різкого скорочення бюджетних надходжень та підвищить регулюючий потенціал цього податку.

Наступним видом податку, яким оподатковуються процеси споживання, виступає специфічний акциз. Враховуючи різні призначення специфічного і універсального акцизу, необхідною умовою оподаткування в ринковій економіці є співіснування цих двох форм податків на споживання в одній податковій системі. Специфічний акциз в податкових системах розвинутих країн має своє втілення у функціонуванні таких податків як акциз, акцизний збір, акцизний податок.

В податкових системах окремих країн світу акцизний податок посідає вагоме місце. Так, у Франції, Фінляндії, Ірландії, Данії, Норвегії, Португалії, Великобританії, Люксембурзі надходження від акцизного збору є вагомою статтею доходів бюджету та становлять 23,0%, 17,8%, 17,4%, 15,7%, 15,1%, 14,4%, 13,5%, 12,3% усіх податкових надходжень відповідно (див. Додаток У). Перелік груп підакцизних товарів відрізняється в окремих країнах світу та формується відповідно до визначених цілей, які передбачають забезпечення інтересів фіску, а також

регулювання рівня та обсягу споживання підакцизних товарів. Перелік підакцизних товарів в окремих країнах світу подано у Додатку Х.

Найпоширенішими видами підакцизних товарів є алкогольні напої, спирт, пиво та тютюнові вироби. В країнах Європейського Союзу доходи бюджету від оподаткування цих товарних груп склали 34,4% усіх надходжень від акцизного податку. Так, в Італії він становить 20% надходжень цього податку, в Німеччині та Великобританії – 40%, в Ірландії – 58%. Такі відмінності в структурі надходжень акцизного податку при оподаткуванні алкогольних напоїв, спирту та тютюнових виробів у різних країнах характеризуються розміром ставок податку. Швеція та Фінляндія, наприклад, використовують досить високі ставки акцизного податку на алкогольні напої, що становлять 70% усіх надходжень податку від цих груп товарів. В Італії та Португалії більше уваги приділяється оподаткуванню тютюнових виробів (до 80% усіх надходжень від „податків на гріх”). До поширених груп підакцизних товарів також відносяться бензин, дизельне паливо, дистилати та окремі види транспортних засобів. Окремі країни, зокрема, Великобританія, Фінляндія, Бельгія проводять політику понижених ставок акцизного податку на більшість продуктів для промислового використання та опалювання згідно з директивами Європейського Союзу.

У **Великобританії** акцизи займають друге місце серед податків на споживання після ПДВ. Найпоширенішим видом підакцизних товарів є алкогольні напої, тютюнові вироби та паливо. Нафтопродукти, які використовуються як паливо, оподатковуються за найвищими ставками. Передбачені понижені ставки для екологічно чистих видів палива. Акциз на тютюнові вироби встановлюється у відсотках до ціни товару, на всі інші групи товарів встановлено ставки акцизного податку у твердих сумах. Валовий доход від Національної лотарії оподатковується 12%-вим акцизним податком, при цьому виграні лотарії не оподатковуються.

У **Німеччині** відсоткова ставка акцизного податку встановлена на страхові угоди – 12% із страхового поліса та тютюнові вироби, базою оподаткування яких виступає максимальна роздрібна ціна, усі решта підакцизні товари оподатковуються за ставками у твердих сумах. До груп підакцизних товарів входять: паливо,

алкогольні напої, тютюнові вироби, електроенергія, кава та страхові угоди. Найбільшу питому вагу в структурі акцизного податку займають акцизи на паливо - мастильні матеріали (43,6%), тютюнові вироби (23,3%), електроенергія (21,3%), алкоголь (5,6%). Надходження від акцизного податку зараховуються до федерального бюджету, крім акцизу на пиво, який спрямовується в бюджети земель.

У *Франції* специфічні акцизи наповнюють як державний бюджет, так і місцеві бюджети. До переліку підакцизних товарів відносять: алкогольні напої, тютюнові вироби, вироби з дорогоцінних металів, цукор і кондитерські вироби, пиво і мінеральні води, окремі види транспортних засобів, електроенергія, реклама. Частка надходжень акцизного податку від споживання електроенергії складає 32,8%, тютюнових виробів – 23,8%, бензину, дизельного пального – 20,1%, алкоголю – 5,8%.

До підакцизних товарів у *Фінляндії* належать: алкогольні напої, пиво, соки, тютюнові вироби, сірники, електроенергія, паливо мастильні матеріали, окремі види транспортних засобів. Найбільшу частку акцизного податку складають надходження від споживання паливо мастильних матеріалів – 35,6%, електроенергії – 14,4%, пива – 14,0%, тютюнових виробів – 13,5%, алкоголю – 12,9%. Особливістю справляння акцизного збору у Фінляндії є те, що акциз сплачується роздрібними торговцями з роздрібною ціною підакцизних товарів без ПДВ.

Акцизний податок у *Польщі* є другим за обсягом надходжень до державного бюджету. Його частка в доходах держбюджету Польщі становить 17,9%. Оподаткуванню акцизним податком підлягають алкогольні вироби, спирт, пиво, тютюнові вироби, легкові автомобілі, ювелірні вироби та парфумерія, шкіряні вироби, зброя, електронні прилади високого класу та відеокамери, сіль, жувальна гумка, пакувальні матеріали із пластмаси. Ставки податку визначаються окремо для кожної групи підакцизного товару у відсотках (до ціни продажу без ПДВ) та квотові (у злотих на одиницю виробу). При оподаткуванні тютюнових виробів застосовують відсотково-квотові ставки [145:270-271].

У *Чехії* підакцизними визначено такі групи товарів: паливо мастильні матеріали, спирт, алкогольні і тютюнові вироби, пиво. Особливістю справляння

акцизного податку в Чехії є відсутність механізму пільгового оподаткування. Лише у випадку, підтвердженого митним органом, експорту та імпорту товарів платник має право на відшкодування суми сплаченого акцизного податку. Ставки акцизного податку встановлено виключно у твердій одиниці (кронах).

У *Білорусії* акциз складає 7,2 % усіх податкових надходжень до бюджету. До переліку підакцизних товарів включено: алкогольні та тютюнові вироби, пиво, паливо мастильні матеріали, ювелірні вироби, деякі види транспортних засобів. Експорт товарів не оподатковується специфічним акцизом, окрім товарів, що експортуються з Білорусії у країни-члени СНД, з якими не заключено угоду про справляння акцизу за принципом країни – призначення. Механізм справляння акцизу на алкогольні напої передбачає оподаткування акцизом спирту як сировини, а також оподаткування акцизом готової лікєро – горілчаної продукції. Сума акцизу, яка підлягає сплаті до бюджету по готовій алкогольній продукції зменшується на суму акцизу сплачену при придбанні сировини для її виробництва. Спирт, який використовується для виготовлення лікарських препаратів не оподатковується [41].

Слід відмітити, що механізм справляння акцизного податку, який передбачає вирахування з суми акцизу готової продукції суму акцизу сировини застосовується у *Киргизії, Узбекистані, Азербайджані* та багатьох інших країнах постсоціалістичного простору.

Практика справляння акцизу у *Казахстані* передбачає подвійне оподаткування акцизом товарів виготовлених зі спирту етилового. Тобто, якщо у попередній групі країн (Білорусія, Киргизія, Узбекистан, Азербайджан) сума акцизного податку, включена у вартість сировини, відноситься на податковий кредит і не входить до ціни готової алкогольної продукції, то у Казахстані об'єктом оподаткування готової підакцизної продукції виступають обороти по реалізації товарів з включенням суми акцизу сировини. На відміну від інших розглянутих нами країн у Казахстані окрім товарів акцизом оподатковуються окремі види діяльності: внески у статутний капітал, відвантаження підакцизних товарів товаровиробником іншим структурним підрозділам, діяльність у сфері грального бізнесу, організація і проведення лотарей, усі види спорту, а також оптова та

роздрібна реалізація бензину. До підакцизних товарів відносяться: алкогольні та тютюнові вироби, ікра осетрової та лососевої риби, ювелірні вироби, легкові автомобілі, вогнепальна і газова зброя, нафта, газовий конденсат, електроенергія [94].

Досліджуючи питання справляння акцизного податку в окремих країнах світу, слід відмітити, що перелік товарів, які оподатковуються акцизним податком є значно ширшим, ніж в Україні. Зокрема, до підакцизних товарів окрім тих, які приносять шкоду здоров'ю населення та навколишньому середовищу віднесено також високорентабельні товари, що не є предметами першої необхідності, а саме: кава, ікра, ювелірні та парфумерні вироби, шкіра, аудіо- та відеотехніка. Значний асортимент товарів, які підлягають оподаткуванню акцизним податком забезпечують відповідну базу оподаткування, а також більші надходження до бюджету. При цьому оподаткування акцизним податком високорентабельних товарів не супроводжується скороченням їх споживання, адже основними їх покупцями є населення з високими доходами для яких споживання даних груп товарів є нееластичним за ціною. Використання світового досвіду справляння акцизного податку, зокрема щодо розширення груп підакцизних товарів є корисним для України особливо у період гострої нестачі фінансових ресурсів держави.

До видів податків, якими оподатковуються процеси споживання відноситься мито. Мито виступає одним із інструментів регулювання зовнішньоекономічної діяльності. На сучасному етапі розвитку світових інтеграційних зв'язків мито виконує, насамперед, функцію захисту товаровиробників країн – учасниць спільного ринку. Фіскальна роль цього податку дедалі зменшується зважаючи на лібералізацію зовнішньо – торговельних відносин. Так, у розвинутих країнах світу (Німеччина, Великобританія, Франція та ін.) митом оподатковується лише імпорт товарів, усі експортні поставки звільнено від оподаткування митом та іншими податками на споживання. Питома вага мита у податкових надходженнях до бюджетів розвинутих країн є незначною та складає близько 2,5%. Світовий досвід застосування мита та проведення митної політики країнами з розвинутою економікою вказує на поетапну відмову від протекціоністських податків як основна умова інтеграції у світову

економіку. Світові тенденції митно-тарифного регулювання розвиваються в напрямку забезпечення прозорості і відкритості митно-тарифних систем різних країн. Тому лібералізація зовнішньої торгівлі має відігравати домінуючу роль в процесі трансформації економіки України, зважаючи на її інтеграцію у світовий торговельний простір.

3.2 Фіскально-цінові вектори реформування податків на споживання

Теоретичні дослідження, а також досвід багатьох розвинутих країн світу показують, що як у формуванні ринкової економіки, так і в забезпеченні її ефективного функціонування важлива роль належить податковій системі. Практично усі методи впливу держави на розвиток економіки прямо і опосередковано включають податкове регулювання. Встановлюючи податки, визначаючи суб'єкти і об'єкти оподаткування, податкові бази, ставки податків, пільги, змінюючи умови оподаткування, держава стимулює підприємницьку діяльність в одних напрямках і стримує її в інших, виходячи із загальнодержавних інтересів. Загальнодержавні інтереси передбачають узгодження інтересів держави, суб'єктів господарювання і споживачів та проявляються у встановленні такого рівня ставок податків, бази оподаткування, пільг та інше, які б задовольняли потреби держави у наповненні бюджету, суб'єктів господарювання – у забезпеченні необхідної величини прибутку для здійснення фінансово-господарської діяльності та споживачів – у можливості зменшення витрат на споживчі товари, послуги, зростанні їх купівельної спроможності. Важлива роль у розв'язанні суперечностей між суб'єктами податкових відносин належить податковій і ціновій політиці держави.

Особливий інтерес з точки зору як наповнення бюджету, так і впливу на процес ринкового ціноутворення представляють податки на споживання. Як зазначає А.І.Крисоватий, «фіскальна достатність залежить від непрямого оподаткування» [59:81]. Тобто, чим вищі ставки податків на споживання, тим вагоміші податкові надходження до бюджету держави. Відтак, високі ставки

податків на споживання через механізм ціноутворення впливають на величину ціни. Погоджуючись з позицією А.І.Крисоватого, що на відміну від прямого оподаткування, граничного рівня ставок податків на споживання щодо фіскальної достатності бути не може, зазначимо, що необгрунтоване підвищення ставок цих податків супроводжується реакцією з боку споживачів через ріст цін. Підвищення ставок податків на споживання супроводжується зменшенням видатків населення на споживчі товари, що зумовлює скорочення бюджетних надходжень і як наслідок – стримує економічне зростання. І навпаки, зниження ставок податків сприятиме зростанню купівельної спроможності громадян в результаті чого буде мати місце розширення бази оподаткування та зростання податкових надходжень до бюджету. Тому, у теорії оподаткування робляться спроби за допомогою економіко-математичних методів та моделей розв'язати основну проблему, яка полягає у визначенні доцільності забезпечення формування бюджету суто фіскальними методами чи зниженням розмірів ставок податків намагатися стимулювати підприємницьку діяльність, яка дасть можливість розширити базу оподаткування та, відповідно, збільшить надходження до бюджету. Отже, визначення оптимального рівня ставок податків на споживання і, відповідно, бази оподаткування, які б задовільняли інтереси суб'єктів податкових відносин є актуальним питанням в умовах реформування податкової системи України.

З метою визначення оптимального рівня ставок податків на споживання у наукових публікаціях останніх років [165:81;49:151-152;11:34-37;48:205-211;18:132-138;79:20-21;37:28-31;17:41-44] робляться спроби за допомогою гіперболічної кривої Лаффера дослідити залежність обсягу податкових надходжень від величини ставки податків. Крива Лаффера відображає об'єктивну залежність величини податкових поступлень до бюджету від рівня ставок податку. Слід відмітити, що крива Лаффера стосується не лише прямого оподаткування, а й непрямого, зокрема ПДВ та акцизного збору.

Вплив рівня ставок податків на споживання на податкові надходження до бюджету слід розглядати під кутом зору їх взаємозв'язку з процесами ціноутворення та умовами ринкового середовища. Адже податки на споживання (ПДВ, акцизний

збір, мито) включаються в ціну товару, тобто наділені властивостями впливати на ціноутворюючі механізми в суспільстві. Поряд з тим, реальними платниками податків на споживання виступають споживачі товарів, послуг, тому умови ринкового середовища, а саме: визначення еластичності попиту і пропозиції товарів, послуг впливають на рівень цін, а відтак і на обсяг поступлень цих податків до бюджету.

У наукових публікаціях [134:77], присвячених питанню дослідження впливу ринкового середовища на величину ціни відмічається, що підакцизні товари є найбільш еластичними за ціною. Однак, зазначимо, що дана теза стосується не усіх підакцизних товарів. Так, ринок алкогольної продукції (зокрема, горілчаних виробів) можна умовно поділити на два сегменти: товари еластичного і нееластичного попиту. До товарів еластичного попиту за ціною відносяться горілчані вироби дешевого цінового сегменту, а товари нееластичного попиту характерні для ринку елітного цінового сегменту. Елітний ціновий сегмент ринку алкогольної продукції характеризується нееластичністю попиту за ціною, адже споживається, як правило, найбільш забезпеченими верствами населення. Нееластичність попиту на ці товари створює реальні можливості підвищення ставок податків на споживання, тоді як до підвищення ставок ПДВ та акцизного збору на алкогольну продукцію дешевого цінового сегменту слід підходити досить виважено, адже будь-яке підвищення цін супроводжується скороченням попиту споживачів.

З огляду на вищезазначене постає питання запровадження економічної моделі визначення оптимальної ставки акцизного збору та ПДВ, а також їх податкової бази з метою забезпечення інтересів фіску, економічної ефективності в оподаткуванні та загального впливу на рівень споживання алкогольної продукції. Розмір ставок податків на споживання, насамперед, має вплив на відпускну ціну підакцизних товарів, яка, по товарах вітчизняного виробництва, складається із собівартості, прибутку, акцизного збору та ПДВ (див. рис. 3.1) і розраховується за формулою:

$$P = Vu + AZ + ПДВ \text{ або}$$

$$P = (Vu + AZ) \times 1,2 \quad (3.1)$$

Зважаючи на те, що ставка акцизного збору на горілчані вироби встановлена у розмірі 16,00 грн. на 1 літр 100-відсоткового спирту, а визначення відпускної ціни на горілку здійснюється з урахуванням її міцності (40 %) та місткості 1 дал. проводиться коригування розміру ставки акцизного збору: $0,4 \times 10 = 4$. Таким чином, формування відпускної ціни (згідно діючого законодавства) здійснюється за формулою:

$$P = (B_{\text{ц}} + 0,4 \times 10 \times A3) \times 1,2 \text{ або}$$

$$P = (B_{\text{ц}} + 4 \times A3) \times 1,2 \quad (3.2)$$

де, P – відпускна ціна на одиницю підакцизного товару, грн.; $B_{\text{ц}}$ – виробнича (оптова) ціна, яка включає собівартість та запланований обсяг прибутку на одиницю товару; $A3$ – ставка акцизного збору з одиниці підакцизної продукції, розрахована у гривнях за 1 л 100 % спирту; ПДВ – сума податку на додану вартість, грн.

При нульовій ставці ПДВ відпускна ціна складається із виробничої ціни збільшеної на суму акцизного збору, при нульовій ставці акцизного збору відпускна ціна включає собівартість і прибуток збільшені на розмір ПДВ. Зміна ставок податків на споживання (ПДВ чи акцизного збору) викликає відповідну зміну відпускної ціни з одиниці реалізованого товару на величину підвищення (зниження) податку. Таким чином, держава, регулюючи рівень ставок податків на споживання, впливає на обсяги реалізації підакцизних товарів через процес ціноутворення, зокрема, алкогольної продукції, споживання якої наносить шкоду здоров'ю населення.

Вплив зміни ставок податків на споживання на обсяги реалізації зазначеної групи підакцизних товарів відображає крива попиту: із зростанням ціни товару попит на нього скорочується, і навпаки. Однак, значний вплив на нахил кривої попиту та її конфігурацію справляє еластичність попиту за ціною. Висока еластичність попиту за ціною спостерігається по сегменту дешевих товарів. У даному випадку, кутовий нахил кривої попиту буде значним, а сама крива – крутою, що означає: незначне підвищення ставки податків на споживання приведе до споживання алкогольних напоїв, дешевших за ціною (як правило, це продукція нелегального виробництва), і навпаки. У сегменті елітних товарів (товарів за

високою ціною нееластичного попиту) зростання ставки податку суттєво на попит не вплине.

Цінова еластичність попиту на горілчані вироби розглядається нами лише з врахуванням зміни ставок податків на споживання, однак значний вплив на величину ціни і, відповідно, надходження до бюджету від податків на споживання справляє база їх нарахування (об'єкт оподаткування). Так, згідно вітчизняного законодавства об'єктом оподаткування ПДВ при визначенні податкового зобов'язання виступають обороти по реалізації товарів з включенням суми акцизного збору. Даний механізм розрахунку суми податкового зобов'язання по ПДВ зумовлює подвійне оподаткування. Українська реальність, коли специфічний акциз виступає базою для нарахування універсального по підакцизних товарах свідчить про порушення принципів оподаткування та переслідування державою лише фіскальних інтересів, ігноруючи інтереси суб'єкта господарювання і споживача. З метою усунення подвійного оподаткування ПДВ вважаємо за необхідне з бази нарахування цього податку виключити суму акцизного збору.

Виходячи із вищезазначеної пропозиції, сума ПДВ (податкове зобов'язання), що включається в ціну товару значно зменшиться та зумовить зниження відпускної ціни. Таким чином, за умови ставки ПДВ 20% відпускна ціна матиме вигляд:

$$P = V_{\text{ц}} \times 1,2 + A_3; \quad (3.2)$$

Підставивши значення елементів відпускної ціни на прикладі даних по підприємствах Д/О „Тернопільспирт” одержимо новий рівень відпускних цін на горілчані вироби (див. табл. 3.1). Так, дані таблиці 3.1 вказують на те, що при виключенні з бази нарахування ПДВ суми акцизного збору, сума ПДВ (податкове зобов'язання) та, відповідно, відпускна ціна по всіх підприємствах об'єднання зменшиться на 12,80 грн. за 1 дал. горілки, тобто, на величину оподаткованої ПДВ суми акцизного збору. Слід зазначити, що використання пропонованого нами механізму розрахунку величини ПДВ (податкове зобов'язання) в ціні товару без врахування суми акцизного збору зумовить втрати бюджету. З метою компенсації втрат бюджетних надходжень від ПДВ доцільно підвищити ставки акцизного збору на підакцизну продукцію.

**Рівень відпускних цін на горілку (1 дал. міцністю 40%) підприємств Д/О
„Тернопільспирт” сформованих з урахуванням пропонованого механізму
нарахування ПДВ**

| № п/п | підприємства | Виробнича ціна, грн. | Сума акцизного збору, грн. | ПДВ, грн. | | Відпускна ціна, грн. | | Зменшення (-) відпускної ціни, грн. |
|-------|-----------------------------|----------------------|----------------------------|-------------------------------------|---------------------------------------|--|--|-------------------------------------|
| | | | | на виробничу ціну з акцизним збором | на виробничу ціну без акцизного збору | згідно першого способу нарахування ПДВ | згідно другого способу нарахування ПДВ | |
| 1 | Борщівський спиртозавод | 45,02 | 64,00 | 21,80 | 9,00 | 130,82 | 118,02 | -12,80 |
| 2 | Бучацький мальтозний завод | 46,88 | 64,00 | 22,18 | 9,38 | 133,06 | 120,26 | -12,80 |
| 3 | Залозецький спиртозавод | 45,57 | 64,00 | 21,91 | 9,11 | 131,48 | 118,68 | -12,80 |
| 4 | Зарубинецький спиртозавод | 45,88 | 64,00 | 21,98 | 9,18 | 131,86 | 119,06 | -12,80 |
| 5 | Кобиволоцький спиртзавод | 47,37 | 64,00 | 22,27 | 9,47 | 133,64 | 120,84 | -12,80 |
| 6 | Ковалівський спиртозавод | 46,79 | 64,00 | 22,16 | 9,27 | 132,95 | 120,06 | -12,80 |
| 7 | Козлівський спиртозавод | 46,35 | 64,00 | 22,07 | 9,35 | 132,42 | 119,70 | -12,80 |
| 8 | Марилівський спиртозавод | 49,77 | 64,00 | 22,75 | 9,95 | 136,52 | 123,72 | -12,80 |
| 9 | Мишковицький спиртозавод | 45,56 | 64,00 | 21,91 | 9,11 | 131,47 | 118,67 | -12,80 |
| 10 | Новосілківський спиртозавод | 46,41 | 64,00 | 22,08 | 9,28 | 132,49 | 119,69 | -12,80 |

Однак, як нами зазначалося раніше, такий підхід повинен здійснюватись з дотриманням принципів оподаткування, а також з врахуванням оптимуму Паретто, згідно якого оптимальною вважається всяка дія, яка приносить користь принаймі одній особі, не погіршуючи грошово-майнового стану чи добробуту когось іншого. Інакше кажучи, будь-які зміни в оподаткуванні будуть суспільно корисними і виправданими, якщо вони нікому не завдають збитків і при цьому приносять декому користь [60:24]. Тому, при визначенні ставки акцизного збору для підакцизної продукції слід виходити з еластичності попиту на дану продукцію за ціною.

Зважаючи на те, що ставка акцизного збору на горілчані вироби встановлена у твердих сумах на одиницю продукції, вона дозволяє регулювати кількісне споживання зазначеної групи підакцизних товарів, а не їх вартість. Однак, при єдиній ставці акцизного збору на спирт (16,00 грн. на 1 л 100 % спирту), що

використовується для виробництва горілчаних виробів, вартість дешевого та елітного товару характеризуються значною відмінністю. При єдиній ставці акцизного збору на горілчані вироби, встановленій в твердій сумі на одиницю продукції (64,00 грн. на 1 дал. горілки), єдиній ставці ПДВ та однаковій міщності (40%) і місткості горілки різних цінових сегментів істотний вплив на величину відпускної ціни справляє виробнича ціна. Поряд з тим, величина виробничої ціни впливає на суму ПДВ, що включається в ціну товару, однак механізм розрахунку суми ПДВ, що підлягає сплаті до бюджету згідно методу податкового кредиту, яким керується вітчизняна практика, не дозволяє у повній мірі регулювати вартісні пропорції виробничої ціни та обсяги надходження податку до бюджету. Адже, сума ПДВ, яка включається в ціну товару (податкове зобов'язання) і сума ПДВ, яка підлягає сплаті до бюджету це різні величини.

Виходячи із вищесказаного, на нашу думку, з метою регулювання не лише кількісного, а й вартісного споживання алкогольної продукції, а також забезпечення інтересів фіску та мінімальному впливі на споживача через відпускну ціну доцільно запровадити економічну модель формування відпускної ціни на горілчані вироби з урахуванням ставок акцизного збору у процентах та у твердій сумі. Крім того, дана система оподаткування акцизним збором горілчаних виробів дозволить компенсувати втрати бюджету від ПДВ, зважаючи на пропонований нами механізм розрахунку податкового зобов'язання по ПДВ, що включається в ціну товару.

Пропонована нами модель формування відпускної ціни передбачає оподаткування як за ставками у твердих сумах, так і за ставками у процентах. Визначення суми акцизного збору за ставками у процентах на горілчані вироби (пропонована нами) здійснюється до відпускної ціни, котра вже містить цей податок, без ПДВ, тобто визначається ціна з акцизним збором за формулою:

$$u_{AZ} = \frac{B_{\psi}}{100 - c_{AZ}} \times 100; \quad (3.3)$$

де, u_{AZ} – ціна з акцизним збором, грн.; B_{ψ} – виробнича ціна, грн.; c_{AZ} – ставка акцизного збору, %

Сума акцизного збору, встановлена у процентах, визначатиметься як різниця між ціною з акцизним збором і виробничою ціною:

$$A3 = cA3 - Bц; \quad (3.4)$$

Модель формування відпускної ціни на горілчані вироби міцністю 40 % та місткістю 1 дал. при застосуванні різних ставок акцизного збору та пропонованим нами механізмом нарахування ПДВ (податкове зобов'язання) без урахування суми акцизного збору здійснюватиметься за формулою:

$$P = \left(\frac{Bц}{100 - cA3} \times 100 \right) + A3 + 0,2 \times Bц; \quad (3.5)$$

де, P – відпускна ціна одиниці продукції, грн.; $Bц$ – виробнича ціна; $cA3$ – ставка акцизного збору, %; $A3$ – ставка акцизного збору, грн. (64,00).

Єдиним невідомим значенням у формулі (3.5) є рівень процентної ставки акцизного збору. З метою збереження відповідного рівня відпускних цін та величини оптимально наближених втрат бюджетних надходжень від ПДВ при застосуванні механізму розрахунку податкового зобов'язання по ПДВ (без урахування суми акцизного збору) визначимо рівень процентної ставки акцизного збору виходячи з даних формули 3.5.

$$cA3 = 100 - \frac{100 \times Bц}{P - A3 - 0,2 \times Bц}; \quad (3.6)$$

Підставивши значення елементів відпускної ціни, поданих у таблиці 3.2 по десяти спиртзаводах Д/О „Тернопільспирт” одержимо середнє значення процентної ставки акцизного збору для оподаткування горілчаних виробів (1 дал. міцністю 40%) за формулою 3.6 (див. табл. 3.2). Отже, середнє значення процентної ставки акцизного збору на 1 дал. горілчаних виробів міцністю 40% складає 21,57%. Зважаючи на складність механізму обчислення процентної ставки акцизного збору 21,57%, яка містить соті значення, заокруглимо їх до цілого. Заокруглене середнє значення процентної ставки акцизного збору складатиме 22%. Застосуємо формулу 3.5 при розрахунку відпускної ціни на горілку (1 дал. з вмістом спирту 40%) підприємствами Д/О „Тернопільспирт” з урахуванням пропонованої моделі формування відпускної ціни, яка передбачає застосування різних ставок акцизного збору та виключення із бази нарахування ПДВ суми акцизного збору (див. табл. 3.3).

Визначення процентної ставки акцизного збору

| № п/п | підприємства | виробнича ціна, грн. | ставка акцизного збору, грн. | ставка ПДВ, % | відпускна ціна, грн. | відсоткова ставка акцизного збору, % |
|------------------------------|-----------------------------|----------------------|------------------------------|---------------|----------------------|--------------------------------------|
| 1 | Борщівський спиртозавод | 45,02 | 64,00 | 20 | 130,82 | 22,14 |
| 2 | Бучацький мальтозний завод | 46,88 | 64,00 | 20 | 133,06 | 21,45 |
| 3 | Залозецький спиртозавод | 45,57 | 64,00 | 20 | 131,48 | 21,93 |
| 4 | Зарубинецький спиртозавод | 45,88 | 64,00 | 20 | 131,86 | 21,81 |
| 5 | Кобиволоцький спиртозавод | 47,37 | 64,00 | 20 | 133,64 | 21,27 |
| 6 | Ковалівський спиртозавод | 46,79 | 64,00 | 20 | 132,95 | 21,48 |
| 7 | Козлівський спиртозавод | 46,35 | 64,00 | 20 | 132,42 | 21,64 |
| 8 | Марилівський спиртозавод | 49,77 | 64,00 | 20 | 136,52 | 20,46 |
| 9 | Мишковицький спиртозавод | 45,56 | 64,00 | 20 | 131,47 | 21,93 |
| 10 | Новосілківський спиртозавод | 46,41 | 64,00 | 20 | 132,49 | 21,62 |
| Середнє значення | | 46,56 | - | - | 132,69 | 21,57 |
| Заокруглене середнє значення | | - | - | - | - | 22 |

Сума акцизного збору (податкове зобов'язання), яка підлягає сплаті до бюджету виробником підакцизних товарів та відшкодовується споживачем визначатиметься як сума акцизного збору, встановленого за ставками у процентах та за ставками у твердих сумах з одиниці товару. З метою виявлення ефективності запропонованої моделі формування відпускних цін розглянемо зміни, які можуть відбутися при її запровадженні. Тобто, порівняємо величини відпускних цін на горілчані вироби (1 дал.) підприємств Д/О „Тернопільспирт” при діючому порядку їх формування та при умові використання запропонованої моделі (див. рис. 3.1, Додаток Ц).

**Рівень відпускних цін на горілку,* вироблену підприємствами
Д/О „Тернопільспирт” з урахуванням пропонованої моделі
формування відпускної ціни**

| № п/п | Підприємства | Виробнича ціна, грн. | Ставка акцизного збору, %* | Ціна з акцизним збором, грн. | Сума акцизного збору, встановлена у %, грн. | Сума акцизного збору у твердій одиниці, грн. | ПДВ | | Відпускна ціна, грн. | Сума акцизного збору, що підлягає сплаті до бюджету, грн. |
|-------|-----------------------------|----------------------|----------------------------|------------------------------|---|--|-----------|------------|----------------------|---|
| | | | | | | | ставка, % | сума, грн. | | |
| 1 | Борщівський спиртозавод | 45,02 | 22 | 57,72 | 12,70 | 64,00 | 20 | 9,00 | 130,72 | 76,70 |
| 2 | Бучацький мальтозний завод | 46,88 | 22 | 60,10 | 13,22 | 64,00 | 20 | 9,38 | 133,48 | 77,22 |
| 3 | Залозецький спиртозавод | 45,57 | 22 | 58,42 | 12,85 | 64,00 | 20 | 9,11 | 131,53 | 76,85 |
| 4 | Зарубинецький спиртозавод | 45,88 | 22 | 58,82 | 12,94 | 64,00 | 20 | 9,18 | 132,00 | 76,94 |
| 5 | Кобиволоцький спиртозавод | 47,37 | 22 | 60,73 | 13,36 | 64,00 | 20 | 9,47 | 134,20 | 77,36 |
| 6 | Ковалівський спиртозавод | 46,79 | 22 | 59,99 | 13,20 | 64,00 | 20 | 9,36 | 133,35 | 77,20 |
| 7 | Козлівський спиртозавод | 46,35 | 22 | 59,42 | 13,07 | 64,00 | 20 | 9,27 | 132,69 | 77,07 |
| 8 | Марилівський спиртозавод | 49,77 | 22 | 63,81 | 14,04 | 64,00 | 20 | 9,95 | 137,76 | 78,04 |
| 9 | Мишковицький спиртозавод | 45,56 | 22 | 58,41 | 12,85 | 64,00 | 20 | 9,11 | 131,52 | 76,85 |
| 10 | Новосілківський спиртозавод | 46,41 | 22 | 59,50 | 13,09 | 64,00 | 20 | 9,28 | 132,78 | 77,09 |

* ставка акцизного збору у твердій сумі - 64,00 грн. за 1 дал горілки міцністю 40 % розрахована виходячи зі ставки 16,00 грн. за 1 л 100 % спирту.

Дані, відображені на рис. 3.1 та у Додатку Ц вказують на те, що пропонована нами модель оподаткування споживання горілки з вмістом спирту 40% зумовлює незначне зростання відпускних цін по всіх підприємствах об'єднання, лише на Борщівському спиртоаводі відбулося її зменшення на 0,1 грн. за 1 дал. (0,005 грн. за 0,5 л). Зростання відпускних цін відбулося за рахунок введення процентної ставки акцизного збору, яка, безпосередньо, залежить від величини виробничої ціни. Так, найбільше зростання відпускної ціни відбулося на Марилівському спиртоаводі (+1,24 грн на 1 дал.) з 136,52 грн. до 137,76 грн., а найменше зростання відпускних цін спостерігається на Залозецькому та Мишковицькому спиртоаводах (+0,05 грн. на 1 дал.) з 131,48 грн. та 131,47 грн. до 131,53 грн. та 131,52 грн., відповідно.

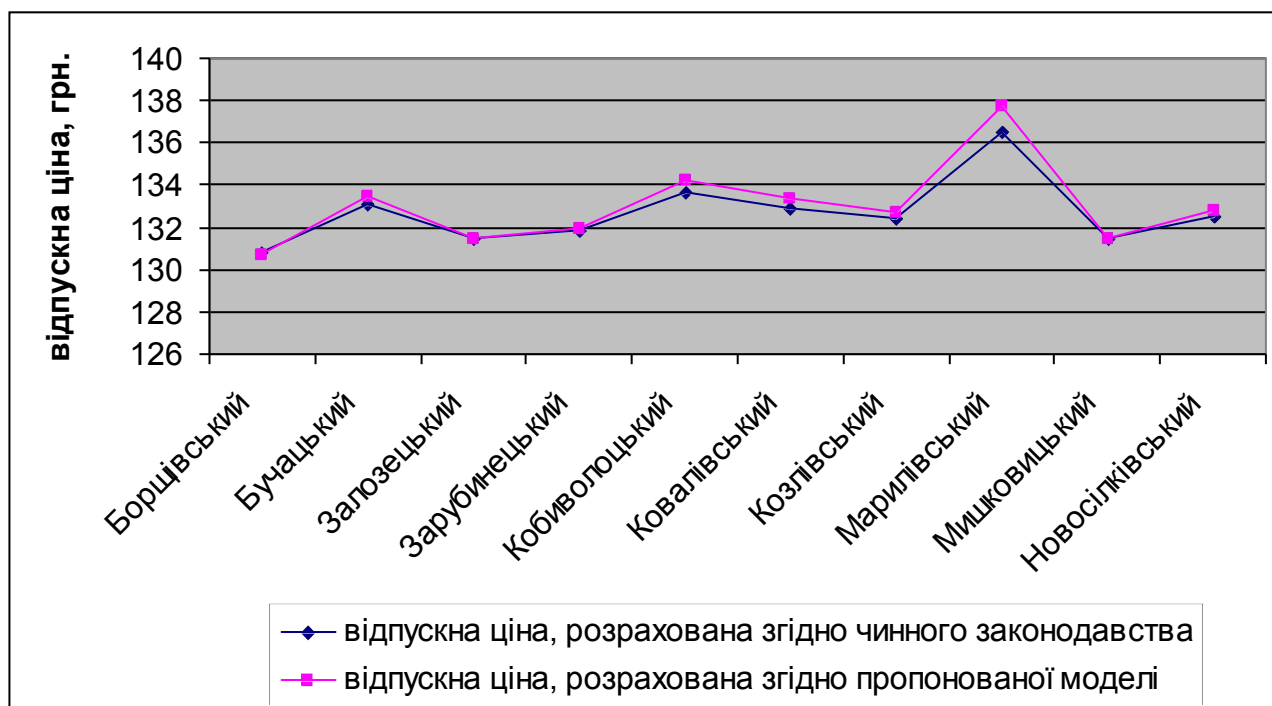


Рис. 3.1 Вплив запропонованої моделі оподаткування споживання на рівень відпускних цін горілчаних виробів (1 дал.)

Дана відмінність обумовлена величиною виробничих цін цих підприємств. Різниця між величиною виробничої ціни Марилівського та Мишковицького спиртоаводів у розмірі 4,21 грн. на 1 дал. горілки зумовлює відмінність у їх відпускних цінах на 6,24 грн. Отже, на величину відпускних цін, при запровадженні процентної ставки акцизного збору, безпосередній вплив справляє рівень виробничих цін.

Порівнюючи величини податків на споживання (ПДВ і акцизного збору) у відпускній ціні згідно діючого механізму її формування та запропонованої нами моделі (див. рис. 3.2, Додаток Ш) слід відмітити, якщо зменшення величини ПДВ у відпускній ціні на горілку є однаковим (-12,80 грн. на 1 дал. горілки) по всіх підприємствах об'єднання, то величина зростання (зменшення) суми акцизного збору за рахунок введення процентної ставки є різною та коливається в межах від 76,70 грн. на Борщівському спиртозаводі до 78,04 грн. на Марилівському спиртоаводі. По згаданих підприємствах об'єднання 64,00 грн. акцизного збору у відпускній ціні на 1 дал. горілки забезпечує ставка, встановлена у твердій сумі і 12,70 грн. та 14,04 грн. відповідно – процентна ставка акцизного збору.

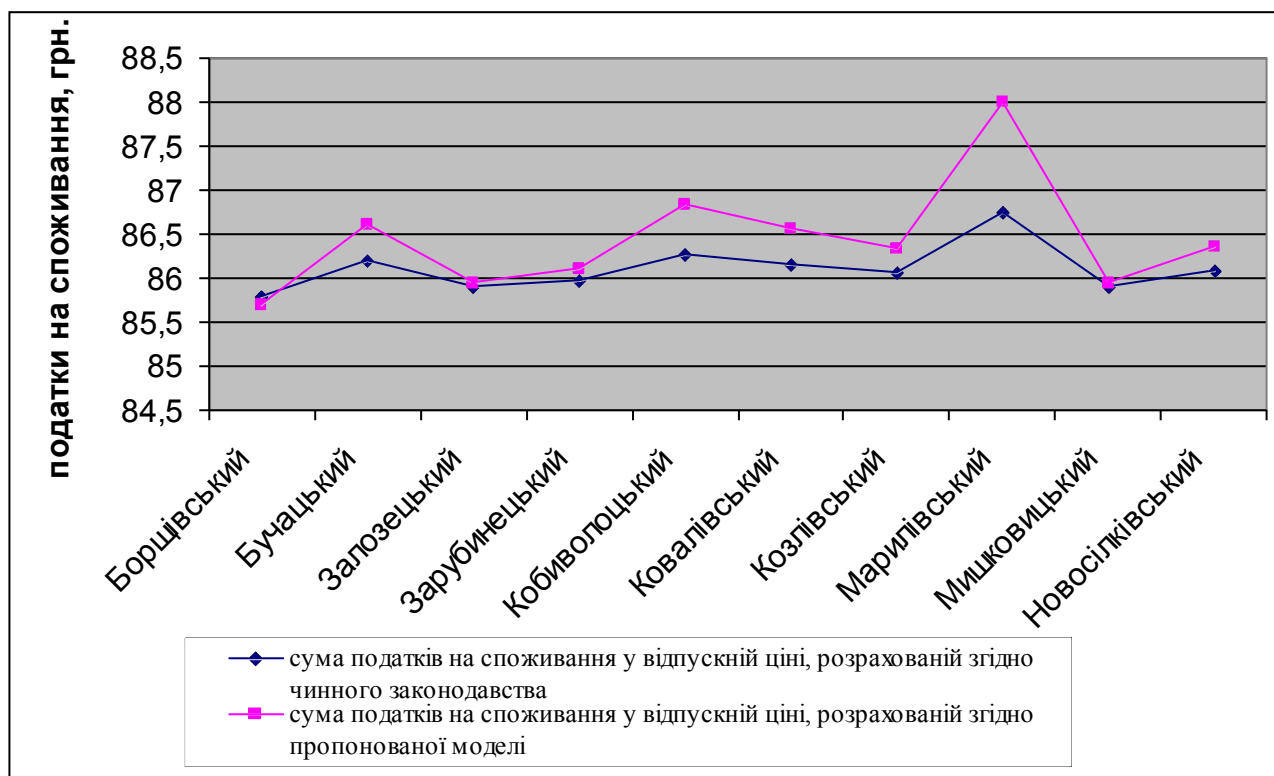


Рис. 3.2 Вплив запропонованої моделі оподаткування споживання на обсяг податків на споживання у відпускній ціні на горілчані вироби (1 дал.)

Зазначимо, що виробництво горілки, відпускна ціна якої коливається у межах 130,82 грн. – 136,52 грн. на 1 дал., яку виробляють підприємства Д/О „Тернопільспирт” відноситься до дешевого цінового сегменту ринку алкогольних напоїв, а тому вплив процентної ставки акцизного збору на відпускну ціну є незначним.

З метою порівняння впливу процентної ставки акцизного збору на відпускну ціну горілки дешевого і дорогого цінових сегментів ринку алкогольної продукції розглянемо формування їх відпускних цін згідно діючого механізму та з врахуванням запропонованої моделі оподаткування споживання. Виходячи з виробничих цін (1 дал. горілки міцністю 40%) 45,00 грн, 350,00 грн. та 610,00 грн. сума акцизного збору згідно діючого порядку розрахунку буде однаковою – 64,00 грн. Із введенням процентної ставки акцизного збору на горілчані вироби величина акцизного збору, як і ПДВ у відпускній ціні буде різною. Так, за умови, що виробнича ціна 1 дал. горілки становить 45,00 грн. сума акцизного збору складатиме 76,70 грн. (64,00 грн. - ставка у твердій сумі, 12,70 грн. – процентна ставка), а сума

ПДВ – 9,00 грн.; якщо виробнича ціна складатиме 350,00 грн. – сума акцизного збору дорівнюватиме 162,72 грн. (64,00 грн. – ставка у твердій сумі, 98,72 грн. – процентна ставка, а сума ПДВ - 70,00 грн.; якщо виробнича ціна складе 610,00 грн., то сума акцизного збору – 236,05 грн., а сума ПДВ – 122,00 грн. (див. табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Вплив пропонованої моделі оподаткування споживання на відпускну ціну дешевого та дорогого сегментів ринку горілки (1 дал. міцністю 40 %)

| № п/п | Підприємства | Виробнича ціна, грн. | | Сума акцизного збору, грн. | | | | ПДВ, грн | | Відпускну ціна, грн. | |
|-------|--------------|-----------------------|------------|----------------------------|--------|--------------------------|--------|----------|--------|----------------------|-------|
| | | | | 1 | 2 | в тому числі за рахунок: | | 1 | 2 | 1 | 2 |
| | | ставка у твердій сумі | %-ї ставки | | | | | | | | |
| 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 |
| 1 | А | 45,00 | 45,00 | 64,00 | 76,70 | 64,00 | 12,7 | 21,80 | 9,00 | 130,80 | 130,7 |
| 2 | Б | 350,00 | 350,00 | 64,00 | 162,72 | 64,00 | 98,2 | 82,80 | 70,00 | 496,80 | 582,7 |
| 3 | В | 610,00 | 610,00 | 64,00 | 236,05 | 64,00 | 172,05 | 134,80 | 122,00 | 808,80 | 968,0 |

* 1 – згідно діючого механізму розрахунку; * 2 – згідно пропонованої моделі

Формування відпускну ціни на горілку (1 дал. міцністю 40 %) згідно пропонованої моделі оподаткування споживання зумовлює зростання (зменшення) відпускну ціни в залежності від частки акцизного збору в ціні. Так, при виробничій ціні 45,00 грн. відпускну ціна на горілку підприємства А зменшилась на 0,1 грн., а при відпускну ціні 350,00 грн. та 610,00 грн. відпускну ціни на горілку підприємств Б і В зросли на 85,90 грн. та 159,20 грн. відповідно.

При запровадженні пропонованої моделі оподаткування споживання, виходячи з даних, приведених у таблиці 3.4 сума податків на споживання у відпускну ціні по підприємствах А, Б і В суттєво зросте, що сприятиме зростанню обсягів надходжень цих податків до бюджету (див. рис. 3.3).

В процесі узгодження ціни під впливом ринкової кон'юнктури у виробника виникає потреба в прогнозуванні фінансових результатів, визначенні прибутку чи збитку за умови відхилення реальних ціни від сформованих.

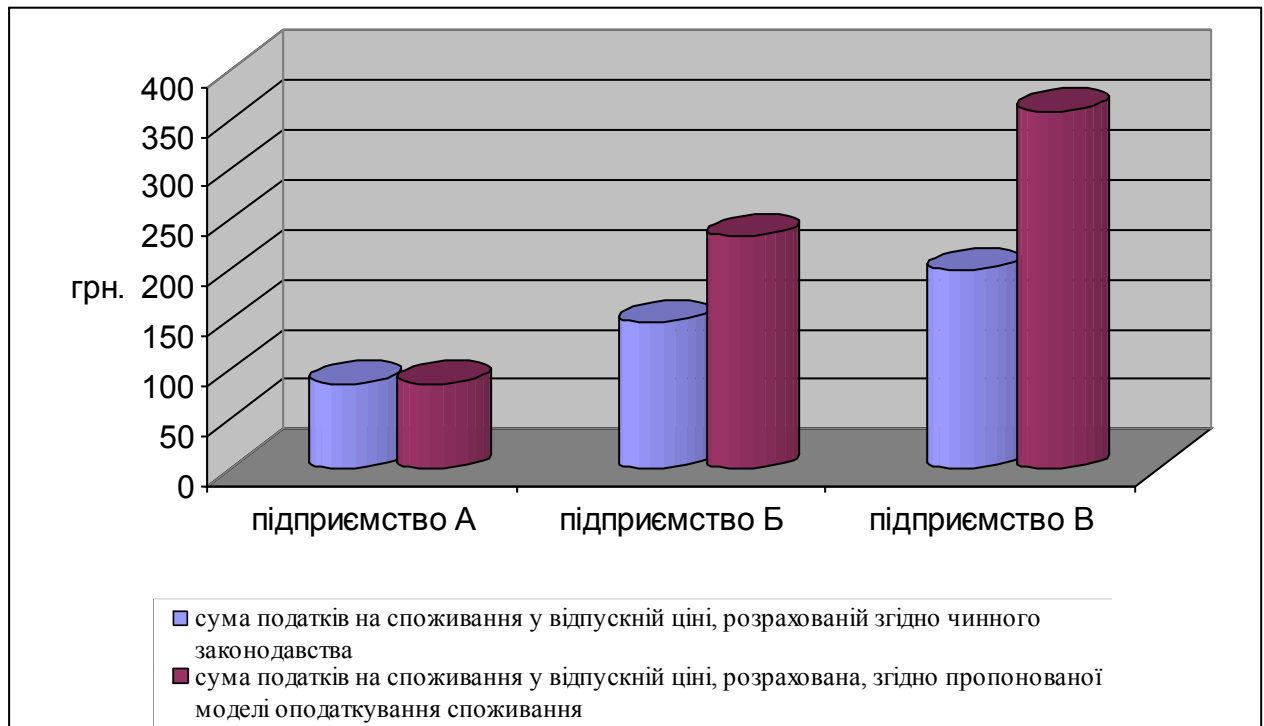


Рис. 3.3 Вплив запропонованої моделі оподаткування споживання на величину податків на споживання у відпускній ціні дешевого та дорогого сегментів ринку горілчаних виробів

Виходячи з цього з формули 3.5 математичним способом визначаємо невідоме значення Π (прибуток), оскільки розмір ціни, що склалася на ринку у певний момент часу, відомий. Дана формула матиме вигляд:

$$\Pi = \frac{P - \frac{100 \times PC}{100 - AZ} - cAZ - 0,2 \times PC}{\frac{100 + 0,2 \times (100 - AZ)}{100 - AZ}}; \quad (3.7)$$

де, Π – фінансовий результат (прибуток, збиток); PC – повна собівартість; cAZ – ставка акцизного збору, встановлена у процентах; AZ – ставка акцизного збору, встановлена у твердій сумі; P – відпускна ціна.

**Величина прибутку від реалізації горілчаних виробів
підприємствами Д/О „Тернопільспирт”**

(визначена з урахуванням економіко-математичної моделі за умови
встановлення ринкової ціни 150,00 грн.)

| № п/ п | підприємства | ринкова ціна, грн. | повна собівар- тість, грн. | ставка акцизного збору, встановлена у | | | ставка ПДВ | | прибуток, грн. |
|--------------|-------------------------------|--------------------------|-------------------------------------|--|---------------|-------------------------|------------|---------------|-------------------|
| | | | | % | | тверд. сумі, грн. | % | сума, грн. | |
| | | | | % | сума, грн. | | | | |
| 1 | Борщівський спиртозавод | 150,00 | 39,48 | 22,0 | 16,37 | 64,00 | 20,0 | 11,61 | 18,54 |
| 2 | Бучацький мальтозний завод | 150,00 | 42,11 | 22,0 | 16,37 | 64,00 | 20,0 | 11,61 | 15,96 |
| 3 | Залозецький спиртозавод | 150,00 | 40,86 | 22,0 | 16,37 | 64,00 | 20,0 | 11,61 | 17,19 |
| 4 | Зарубинецький спиртозавод | 150,00 | 40,99 | 22,0 | 16,37 | 64,00 | 20,0 | 11,61 | 17,06 |
| 5 | Кобиволоцький спиртозавод | 150,00 | 42,16 | 22,0 | 16,37 | 64,00 | 20,0 | 11,61 | 15,89 |
| 6 | Ковалівський спиртозавод | 150,00 | 40,77 | 22,0 | 16,37 | 64,00 | 20,0 | 11,61 | 17,28 |
| 7 | Козлівський спиртозавод | 150,00 | 40,72 | 22,0 | 16,37 | 64,00 | 20,0 | 11,61 | 17,33 |
| 8 | Марилівський спиртозавод | 150,00 | 43,48 | 22,0 | 16,37 | 64,00 | 20,0 | 11,61 | 14,57 |
| 9 | Мишковицький спиртозавод | 150,00 | 41,10 | 22,0 | 16,37 | 64,00 | 20,0 | 11,61 | 16,95 |
| 10 | Новосілівський спиртозавод | 150,00 | 40,26 | 22,0 | 16,37 | 64,00 | 20,0 | 11,61 | 17,80 |

Оскільки, значення формули 3.7, відображені у знаменнику є сталими величинами і не залежать від зміни інших параметрів дану формулу можемо записати як:

$$П = \frac{P - \frac{100 \times ПС}{100 - АЗ} - сАЗ - 0,2 \times ПС}{1,48}; \quad (3.8)$$

За умови, що ціна на горілчані вироби на підприємствах Д/О „Тернопільспирт” складає 150,00 грн. за 1 дал. сума прибутку коливатиметься від 14,57 грн. на Марилівському спиртозаводі до 18,54 грн. на Борщівському спиртозаводі (див. таб. 3.5). Дані таблиці 3.5 показують, що при певному рівні ціни, що склалася на ринку (у нашому випадку 150,00 грн.), єдиній ставці ПДВ (20 %),

акцизного збору (у твердій сумі – 64,00 грн. та у процентах – 22%) істотний вплив на величину прибутку здійснює повна собівартість. Тобто, спостерігається обернено пропорційний зв'язок: при зростанні повної собівартості продукції зменшується величина прибутку і навпаки.

Якщо на ринку ціна на товар знизиться і складе 120,00 грн. усі підприємства Д/О „Тернопільспирт” одержать збиток від реалізації виробленого товару, адже ціна у 120,00 грн. за 1 дал. горілки є нижчою за ціну беззбиткового продажу (див. таб. 3.6).

Таблиця 3.6

Фінансові результати від реалізації горілки підприємствами Д/О „Тернопільспирт” (за умови встановлення відпускної ціни на рівні 120,00 за 1 дал.)

| № п/п | підприємства | ринкова ціна, грн. | повна собівартість, грн. | ставка акцизного збору, встановлена у | | | ставка ПДВ | | збиток, _озл. |
|-------|-----------------------------|--------------------|--------------------------|---------------------------------------|-------------|--------------------|------------|-------------|---------------|
| | | | | % | | тверд. Сумі, _озл. | % | сума, _озл. | |
| | | | | % | сума, _озл. | | | | |
| 1 | Борщівський спиртозавод | 120,00 | 39,48 | 22,0 | 10,66 | 64,00 | 20,0 | 7,56 | -1,70 |
| 2 | Бучацький мальтозний завод | 120,00 | 42,11 | 22,0 | 10,66 | 64,00 | 20,0 | 7,56 | -4,33 |
| 3 | Залозецький спиртозавод | 120,00 | 40,86 | 22,0 | 10,66 | 64,00 | 20,0 | 7,56 | -3,07 |
| 4 | Зарубинецький спиртозавод | 120,00 | 40,99 | 22,0 | 10,66 | 64,00 | 20,0 | 7,56 | -3,21 |
| 5 | Кобиволоцький спиртозавод | 120,00 | 42,16 | 22,0 | 10,66 | 64,00 | 20,0 | 7,56 | -4,39 |
| 6 | Ковалівський спиртозавод | 120,00 | 40,77 | 22,0 | 10,66 | 64,00 | 20,0 | 7,56 | -2,99 |
| 7 | Козлівський спиртозавод | 120,00 | 40,72 | 22,0 | 10,66 | 64,00 | 20,0 | 7,56 | -2,94 |
| 8 | Марилівський спиртозавод | 120,00 | 43,48 | 22,0 | 10,66 | 64,00 | 20,0 | 7,56 | -5,70 |
| 9 | Мишковицький спиртозавод | 120,00 | 41,10 | 22,0 | 10,66 | 64,00 | 20,0 | 7,56 | -3,32 |
| 10 | Новосілківський спиртозавод | 120,00 | 40,26 | 22,0 | 10,66 | 64,00 | 20,0 | 7,56 | -2,48 |

Найбільшу суму збитку від реалізації одиниці горілчаних виробів одержить Марилівський спиртозавод (-5,70 грн.), а найменшу – 1,70 грн. Борщівський спиртозавод. Величина збитку залежить, насамперед, від повної собівартості продукції: чим вища повна собівартість продукції, тим більшим є збиток, і навпаки.

Аналізуючи дані таблиць 3.5 і 3.6 можна зробити висновок про те, що зростання (зниження) відпускної ціни на 1,00 грн. зумовлює зростання (зниження) прибутку на 0,68 грн. Зростання (зменшення) рівня відпускних цін у порівнянні зі сформованими виробником зумовлює зростання (зменшення) суми податків на споживання в них (див. Додаток Ш.А).

Дані Додатку Ш.А показують, що за умови відпускної ціни, встановленої на ринку під впливом ринкових факторів попиту і пропозиції, у розмірі 150,00 грн. сума податків на споживання складатиме 91,98 грн. (зокрема, акцизний збір – 80,37 грн., а ПДВ – 11,61 грн.), а при зниженні відпускних цін до 120,00 грн. сума податків на споживання складатиме 82,22 грн. (акцизний збір – 74,66 грн., ПДВ – 7,56 грн.). Тобто, при зниженні ринкових відпускних цін на 30,00 грн. сума податків на споживання скоротиться на 9,76 грн., що вказує на безпосередню залежність обсягу надходжень податків на споживання від рівня сформованих на ринку відпускних цін.

Отже, вищесказане дозволяє зробити висновок, що запропонована нами економічна модель оподаткування процесів споживання при формуванні відпускної ціни на горілку (1 дал. міцністю 40%) дозволяє регулювати не лише кількісне, а й вартісне споживання через процентну ставку акцизного збору, сума якої залежить від величини виробничої ціни. За умови зміни (підвищення, зниження) ставки акцизного збору у твердій сумі спостерігається однаковий вплив на ціну підакцизного товару, тоді як процентна ставка акцизного збору регулює відпускну ціну через зміну (підвищення, зниження) виробничої ціни. Відтак, величина виробничих цін дорогого цінового сегменту ринку горілки, завдяки процентній ставці акцизного збору, дасть можливість забезпечити більшу суму надходжень цього податку до бюджету. Тоді, як ставка акцизного збору встановлена у твердій сумі з одиниці товару забезпечує сталі надходження до бюджету і її величина залежить лише від кількості реалізованого товару. Поряд з тим, виходячи із запропонованої нами економічної моделі сума ПДВ (податкове зобов'язання) буде нараховуватися на відпускну ціну: чим вища виробнича ціна, тим більшою буде сума ПДВ, і навпаки. При нині діючому механізмі нарахування ПДВ (податкове

зобов'язання) в оподатковуваний оборот включається сума акцизного збору, що зумовлює необґрунтоване зростання відпускної ціни. Адже, оподатковується не лише додана вартість, а й величина, яка не є доданою вартістю, зокрема, сума акцизного збору. Тому, на нашу думку, з метою уникнення подвійного оподаткування та дотримання принципу економічної обґрунтованості в оподаткуванні доцільно з оподаткованого обороту по ПДВ виключати суму акцизного збору. Розрахована нами модель формування відпускної ціни доказує ефективність пропонованого механізму нарахування ПДВ та акцизного збору, які включаються у відпускну ціну, як з позиції впливу на рівень відпускних цін, так і з огляду фіска (забезпечення надходжень акцизного збору до бюджету).

Товари, які імпортуються в Україну підлягають оподаткуванню імпорнтним митом, акцизним збором та ПДВ (див. рис. 3.4).

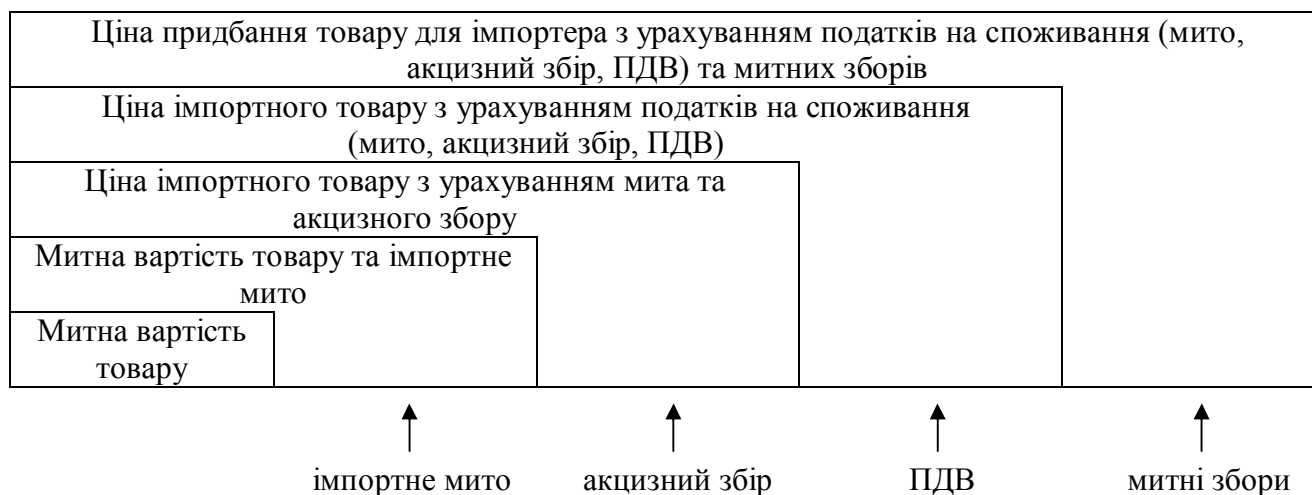


Рис. 3.4 Структурно-логічна схема формування ціни на імпорнтний товар

Вітчизняний механізм включення податків на споживання в ціну імпорнтних товарів передбачає поетапне (потрійне) оподаткування, а саме: до бази нарахування акцизного збору (за умови, якщо ставка встановлена у процентах) окрім митної вартості товару включається імпорнтне мито, а до бази оподаткування ПДВ окрім імпорнтного мита ще й величина акцизного збору. Крім того, при оподаткуванні імпорнтного товару сплаті до бюджету підлягає сума податкового зобов'язання по ПДВ. Тобто, на відміну від методу податкового кредиту, яким керується вітчизняна практика по сплаті ПДВ до бюджету, з імпорнтних товарів сума ПДВ, яка включається в ціну, повністю підлягає перерахуванню до бюджету. Як стверджує

С.В.Юргелевич, „складається враження, що при запровадженні таких „гібридних” податків ставиться за мету тільки поповнення бюджету будь-яким способом, без урахування економічного змісту ПДВ та його ролі” [165:80-81]. Набагато більше відповідала економічному змісту ПДВ норма, яка була встановлена урядовим Декретом і діяла від 26.12.1992р. до 01.01.1994р., згідно з якою ПДВ оподатковувалась різниця між ціною реалізації імпортованих товарів і їх митною (закупівельною) вартістю. Нині діючий механізм оподаткування імпортованих товарів ПДВ показує, що назва цього податку не відповідає змісту, що він по суті є не ПДВ, а податком з обороту. Тому, вважаємо за доцільне визнавати, що імпортовані товари оподатковуються податком з обороту.

3.3 Оптимізація трансформаційної моделі оподаткування споживання та її вплив на суспільний добробут

Ефективність податкової системи будь-якої держави оцінюється за здатністю мобілізувати необхідну суму коштів для задоволення загальнодержавних потреб (фіскальна функція), так і можливістю її регулюючого впливу на процес економічного зростання. Регулююча роль податків значною мірою визначається ступенем їх впливу на соціально-економічний розвиток держави. Відомий фінансист радянської доби О.М.Бірман характеризує регулююче призначення вилучень до бюджету писав, що „...каждый отданный бюджету рубль призван нести экономическую нагрузку, затрагивать какую-то струну в хозяйственном механизме и заставляют ее звучать» [16:121].

Податки на споживання поряд із виконанням фіскальної функції виступають ефективним інструментом регулювання соціально-економічних процесів, а саме: перерозподіл доходів між членами суспільства, стимулювання окремих видів господарської діяльності й обмеження розвитку інших. Перерозподіл доходів між різними верствами населення здійснюється у двох аспектах:

- скорочення реальних доходів платників внаслідок сплати податків;

- повернення частки номінальних доходів визначеним категоріям населення, перерозподілених за допомогою податків через бюджет у вигляді соціальних благ.

З позиції фіску податки на споживання забезпечують надходження до бюджету через перерозподіл частини вартості ВВП. Саме визначення оптимального (такого, який би задовольняв інтереси усіх суб'єктів податкових відносин) рівня ставок податків на споживання внаслідок процесу перерозподілу повинен базуватись на визначенні того впливу, який справляють ці податки на суспільний добробут населення та суспільства в цілому.

Нами у попередньому параграфі розглянуто можливі шляхи трансформації податків на споживання з позиції економічної ефективності та соціальної справедливості в оподаткуванні. Зокрема, запропоновано трансформацію податків на споживання через:

1) оподаткування ПДВ (по вітчизняних товарах) оборотів з реалізації товарів без урахування величини акцизного збору та ПДВ, що сприятиме ефективності та справедливості побудови оптимальної системи оподаткування;

2) запровадження економічної моделі формування відпускної ціни при використанні ставок акцизного збору у процентах та у твердій сумі, що дозволить збільшити доходи бюджету за рахунок зростання суми цього податку на продукцію елітного цінового сегменту ринку товарів не впливаючи на обсяги споживання цих товарів;

3) введення податку з обороту замість ПДВ по товарах, які імпортуються в Україну, що забезпечить відповідність податку об'єкту його оподаткування, механізму справляння та сприятиме реальності системи оподаткування.

На нашу думку, ефективність можливих (пропонованих нами) шляхів трансформації податків на споживання визначається з позиції їх впливу на суспільний добробут населення та суспільства в цілому.

До основних напрямів впливу податків на споживання на суспільний добробут слід віднести:

- 1) вплив на процеси ринкового ціноутворення;

- 2) вплив на реальну заробітну плату та інші доходи громадян;
- 3) вплив на видатки бюджету;
- 4) вплив на фінансові ресурси суб'єктів господарювання;
- 5) вихід на зовнішній ринок товарів і послуг.

Вплив податків на споживання на процеси ринкового ціноутворення полягають у тому, що ці податки виступають надбавкою до ціни товарів, послуг та зумовлюють її ріст. Безпосередньо, через механізм ціноутворення податки на споживання здійснюють прямий вплив на стан суспільного добробуту населення. Якщо акцизний збір та мито включаються в ціну товару лише один раз на стадії його виробництва чи в момент перетину товаром митного кордону України, то ПДВ включається в ціну на усіх стадіях просування товару від виробника до споживача, оподатковуючи новостворену вартість. Таким чином, податками на споживання оподатковуються процеси споживання, тобто їх величина залежить від обсягу витрат споживача. Як стверджують окремі економісти [157], податки на споживання виступають, по суті, податками на витрати споживачів товарів, послуг.

Слід відмітити, що особливістю функціонування податків на споживання є можливість їх перекладання, тобто неспівпадання особи, яка сплачує ці податки до бюджету та фактичного їх носія. Платниками податків на споживання до бюджету виступають суб'єкти господарювання (виробники, продавці товарів, послуг), а фактичними носіями – їх споживачі. Проте, така універсальна схема перекладання цих податків можлива лише при умові, що не порушується дія закону попиту і пропозиції.

Найбільшу соціальну спрямованість на процеси ринкового ціноутворення має звільнення від оподаткування податками на споживання. Це, насамперед, стосується звільнення від оподаткування ПДВ продажу вітчизняних продуктів дитячого харчування молочними кухнями та спеціалізованими магазинами, продажу учнівських зошитів, підручників і навчальних посібників вітчизняного виробництва, продажу лікарських засобів і виробів медичного призначення, продажу путівок на санаторно-курортне лікування дітей, надання послуг з вищої, середньої, професійно-технічної та початкової освіти та послуг з виховання і освіти дітей будинками

культури в сільській місцевості, дитячими музичними та художніми школами, школами мистецтв, послуг з доставки пенсій та грошової допомоги населенню, продаж товарів спеціального призначення для інвалідів, послуг з утримання дітей у дошкільних закладах, школах-інтернатах, кімнатах розподільниках, утримання осіб старшого покоління та інвалідів, харчування, забезпечення речовим майном, комунально-побутовими та іншими послугами громадян, які потребують допомоги, інші пільги соціального призначення. Звільнення від оподаткування ПДВ товарів та послуг соціального призначення дає можливість доступу населенню з низьким рівнем доходів до споживання суспільних благ за прийнятною для них ціною.

Соціальна спрямованість оподаткування акцизним збором (зважаючи на те, що до переліку підакцизних товарів, згідно вітчизняного законодавства, відносяться, переважно, товари, споживання яких приносить шкоду здоров'ю населення та довкіллю) зводиться до пільгового оподаткування спирту етилового, що використовується закладами охорони здоров'я для виготовлення лікарських препаратів. І хоча з 01.01.2004р. спирт етиловий незалежно від його подальшого призначення оподатковується за єдиною ставкою акцизного збору 16,00 грн. на 1 л 100% спирту, однак при формуванні ціни на лікарські засоби суб'єктами господарювання – виробниками лікарських препаратів в ціну включається сума акцизного збору в розмірі 2,00 грн. на 1 л 100% спирту, з метою недопущення зростання цін на лікарські препарати.

Поряд з тим, недостатнім залишається забезпечення населення України, передусім соціально вразливих верств населення, ліками за прийнятними цінами. Значною мірою це пов'язано з низьким розвитком власного фармацевтичного виробництва та купівельною спроможністю населення. Згідно статистичних даних громадянин України витрачає на придбання ліків на 58% менше, ніж громадянин Росії, й на 85-97% менше, ніж мешканець західноєвропейських країн. Численні опитування населення свідчать, що близько третини громадян не можуть користуватися медичною допомогою через високі ціни [113:62]. В Україні, починаючи з 1991р., простежується тенденція до зростання показників захворюваності та смертності населення. Загальна захворюваність порівняно з

1990р. зросла на 8%. Зростає показник перевищення смертності над народжуваністю, а також смертності від, так званих, неприродних факторів, які здебільшого мають соціальний характер. За даними економістів [65:78] з кожним роком знижується показник умовного здоров'я (питома вага осіб, визнаних умовно здоровими, в загальній кількості населення). Так, якщо показник умовного здоров'я населення у 1990р. становив 62,6 %, то у 2002р. – 39,6 %.

Наведені дані дають підстави для висновку, що стан справ в одній з найважливіших сфер суспільного життя – здоров'я населення – потребує суттєвого державного втручання з метою задоволення найнеобхідніших потреб населення. Зважаючи на вищесказане, а також на досвід окремих країн світу (Білорусія, Польща, Німеччина, Великобританія та ін.), вважаємо за доцільне звільнення від оподаткування акцизним збором спирту етилового, який використовується для виготовлення лікарських препаратів, що дозволить суттєво знизити ціну реалізації медичних засобів. Адже показник здоров'я тісно корелює з показником платоспроможності населення (коефіцієнт кореляції дорівнює 0,971). Такий підхід має вагому соціальну спрямованість через доступність споживачів до ринку даного виду продукції і є виправданим.

Щодо інших підакцизних товарів, то вони, як правило, є товарами еластичного попиту за ціною. Однак для категорії населення з високим рівнем доходів величина ціни окремих видів товарів, послуг не впливає на їх споживання, а надається перевага виключно споживчим властивостям товару та їх корисності для споживача, тобто ці товари виступають нееластичними за ціною. Нееластичність підакцизних товарів для окремого споживача дає можливість збільшити ставки податків на споживання за рахунок їх відшкодування населенням з високими доходами. Відтак, з метою забезпечення ефективності та соціальної справедливості при оподаткуванні процесів споживання, нами запропоновано модель формування відпускної ціни з використанням різних ставок акцизного збору, що дозволить забезпечити інтереси фіску та суттєво не вплине на обсяги споживання дорогого цінового сегменту ринку товарів, оскільки споживається найбільш забезпеченими верствами населення. З позиції соціальної справедливості запровадження даної моделі формування ціни

дозволить збільшити податкове навантаження по сплаті податків на споживання найбільш забезпеченими категоріями населення. Таким чином, розглядаючи вплив податків на споживання на процеси ринкового ціноутворення, ми частково торкнулися другого напряму впливу податків на споживання, зокрема, на реальну заробітну плату та інші доходи громадян.

Реальна заробітна плата визначається як кількість споживчих вартостей (товарів і послуг), яку індивід може придбати за свій грошовий заробіток за певного рівня цін після сплати податку. Рівень реальної заробітної плати залежить від номінальної заробітної плати (грошова сума, яку отримує індивід за продаж своєї робочої сили), рівня цін на предмети споживання і послуги (індекс вартості життя), а також податків, які сплачує індивід до бюджету держави та фонди соціального страхування. Реальна заробітна плата прямо пропорційна зміні номінальної заробітної плати та обернено пропорційна зміні рівня цін. Тобто, при зростанні номінальної заробітної плати, відповідно, зростатиме реальна заробітна плата, а при зростанні рівня цін на товари, послуги купівельна спроможність населення зменшується.

За офіційними даними [113:58] за період 2000-2003рр. в Україні спостерігається стійка тенденція до зростання номінальних та реальних доходів населення. Середньомісячна номінальна заробітна плата у 2003р. становила 462,27 грн., що на 22,8% більше, ніж у 2002р. та на 26,6 % більше від прожиткового мінімуму на працездатну особу, встановленого у 2003р. (365,00 грн.). Найвища середньомісячна номінальна заробітна плата у 2003р. по економіці була у сфері фінансової діяльності – 1051,15 грн., добувній промисловості – 701,25 грн. та у транспортній галузі – 685,00 грн., а найнижча – у сфері охорони здоров'я та соціальної допомоги – 278,98 грн., сільському та лісовому господарстві, мисливстві – 219,15 грн. Нижче прожиткового мінімуму залишається середньомісячна номінальна заробітна плата у таких галузях як освіта, охорона здоров'я та соціальна допомога, колективні, громадські та особисті послуги, готельне та ресторанне господарство, сільське і лісове господарство, мисливство, рибне господарство (див. Додаток III), у яких залучено близько 50 % усього працюючого населення.

Значна диференціація розміру оплати праці прослідковується і в регіональному розрізі. Найнижчий рівень заробітної плати спостерігається в регіонах з найвищою часткою сільського населення та зайнятих у сільському господарстві. До таких регіонів відносяться: Тернопільська область, де середньомісячна заробітна плата у 2003р. складала 237,00 грн., Волинська – 253,00 грн., Хмельницька – 258,00 грн., Вінницька – 265,00 грн., Житомирська – 268,00 грн. [65:79].

Незважаючи на те, що в Україні величина заробітної плати в усіх сферах діяльності в останні роки зростає (лише у 2003р. вона зросла на 22,8 %), проте, у порівнянні з іншими постсоціалістичними країнами рівень оплати праці залишається низьким. Так, якщо у 2003р. у Білорусії середньомісячна заробітна плата становила 139 дол., Казахстані – 192, Росії – 249 [65:78], то в Україні близько 90 дол.

Порівнюючи динаміку індексу цін на споживчі товари та рівень заробітної плати у 2000-2003рр. в Україні (див. додаток Ю, Щ) слід відмітити, що величина реальної заробітної плати по усіх секторах економіки зростає більш швидкими темпами (108,2% проти 115,2%), що позитивно впливає на стан суспільного добробуту населення. Однак, аналізуючи показники зростання споживчих цін на продовольчі товари, зазначимо, що у 2003р. у порівнянні з 2002р. ціни на окремі види цих товарів значно випереджають темпи зростання заробітної плати в цілому по економіці. Зокрема, найбільший ріст цін у 2003р. у порівнянні з попереднім роком спостерігається на борошно пшеничне (175,1%), хліб і хлібобулочні вироби (136,0%), макаронні вироби (133,7%), яйця (117,2%), крупи і бобові (115,5%). Зважаючи на те, що згадані продовольчі товари відносяться до товарів першої необхідності, значне зростання цін на них зумовлює скорочення споживання інших товарів, адже витрати на їх придбання складають більшу питому вагу у структурі споживчих витрат. І якщо у 2002р. індекс зростання цін на споживчі товари у порівнянні з 2001р. складав 99,4%, а рівень реальної заробітної плати – 118,2%, при цьому в структурі як продовольчих, так і непродовольчих товарів індекс цін не перевищував показник 118,2%, то у 2003р. зі зростанням цін на окремі товари

першої необхідності намітилась тенденція до зниження рівня доступу більшості населення до широкої асортиментної групи товарів, що вказує на деяке скорочення його споживчого попиту.

Маркетологами встановлено, що „середньомісячна заробітна плата в сумі: 100 дол. забезпечує попит лише на продовольчі товари; 200 – дозволяє думати про придбання одягу; 300 – дає підставу на придбання товарів не лише за критерієм ціни, а й вищої якості, з’являється можливість придбати товари тривалого користування; 500 – дозволяє людині купити меблі, більш складну і дорогу побутову техніку, транспортні засоби і частину ресурсів використати для організованого відпочинку і платні послуги” [117:26]. В Україні ж питома вага населення з високим рівнем доходів складає лише близько 10 % усього населення країни, а 90 % - населення з низьким рівнем доходів, в структурі загальних витрат яких придбання продуктів харчування та оплата житлово-комунальних послуг становлять більшу частину, що свідчить про низький життєвий рівень населення.

Поряд із прямим впливом податків на споживання на суспільний добробут через механізм ринкового ціноутворення, при якому ці податки виступають надбавкою до ціни товарів, послуг, вони (податки на споживання) справляють опосередкований вплив на стан суспільного добробуту через податкові платежі до бюджету, які надалі у вигляді соціальних видатків впливають на рівень і динаміку заробітної плати працівників бюджетної сфери, грошового забезпечення різноманітних пільгових категорій громадян та інше. Саме завдяки обсягу надходжень до бюджету ПДВ, акцизного збору, мита (які складають 45 % усіх податкових надходжень зведеного бюджету України) досягається відносно злагоджена дотаційна політика держави, розподіл субвенцій на утримання об’єктів соціальної сфери, фінансування першочергових потреб галузей науки, освіти, охорони здоров’я, культури, соціальних виплат певним категоріям громадян та інше. Тобто, держава забезпечує фінансові основи соціальних гарантій, які зводяться до:

- ❖ створення умов громадянам для забезпечення життєво необхідних потреб;

- ❖ вилучаючи у громадян частину створеного ними ВВП, повертає їм (нееквівалентний обмін) блага і послуги на освіту, дошкільне виховання, освіту, охорону здоров'я, культурне обслуговування, соціальне страхування і забезпечення;
- ❖ за рахунок вилучення у громадян частини ВВП надає блага і послуги тим громадянам, які за фізичними даними не можуть самі забезпечити себе усім необхідним (пенсії інвалідам з дитинства, утримання будинків для інвалідів і осіб похилого віку, надання різних видів допомоги).

За нинішніх умов бюджет держави є, по суті, єдиним джерелом фінансування витрат на потреби соціального захисту населення та утримання соціально-культурної сфери. Ці витрати здійснюються сьогодні за мінімальними нормативами щодо рівня соціальних благ і послуг, тому скорочення доходів бюджету може привести до сукупності небажаних соціальних наслідків. В Україні, де соціальні витрати зачіпають інтереси практично кожного громадянина, будь-яке зростання джерел їх фінансування дасть можливість забезпечити необхідні соціальні гарантії. З огляду на вищезазначене доцільним видається запровадження моделі формування відпускної ціни з урахуванням різних ставок акцизного збору, яка дозволить збільшити поступлення до бюджету через її відсоткову складову не зачіпаючи при цьому інтереси продавця та покупця (споживача). За інтерпретацією Паретто, оптимальною вважається будь-яка дія, яка приносить користь хоча б одній особі, не погіршуючи грошово-майнового стану чи добробуту когось іншого [60:24]. З цієї позиції запровадження пропонованої моделі оподаткування споживання, яка дозволить збільшити податкові надходження цього податку до бюджету є соціально значущою.

Податки на споживання через процес їх „вмонтування” в ціну товару здійснюють безпосередній вплив на фінансові ресурси суб'єктів господарювання. На стадії формування ціни податки на споживання виступають ціноутворюючим елементом. Адже виробник формує ціну на товар виходячи з витратного методу ціноутворення, який передбачає покриття витрат виробництва, отримання запланованої величини прибутку та сплату податків на споживання до бюджету. В

процесі формування ціни виробник товару включає податки на споживання в ціну таким чином, щоб величину їх сплати перекласти на споживача товару, послуги. Однак, ціна реалізації товару, при взаємодії ринкових сил попиту і пропозиції, може відхилятися в ту чи іншу сторону (збільшення, зменшення) від ціни, вставленої виробником. Таким чином, виходячи з другого етапу визначення ціни за допомогою ціннісного методу ціноутворення, який передбачає, що ціну товару чи послуги на ринку встановлює покупець виходячи з цінності товару, виробник (продавець) повинен прогнозувати фінансові результати (прибуток, збиток) від такої реалізації, враховуючи при цьому включення в ціну податків на споживання. Отже, вплив податків на споживання на фінансові ресурси підприємницьких структур залежить від підходів до процесу ціноутворення (витратний чи ціннісний). При різних підходах ПДВ та акцизний збір впливають через ціну на величину доходу або на суму прибутку суб'єктів господарювання.

На нашу думку, податки на споживання повинні бути „вмонтовані” в систему господарювання таким чином, щоб їх негативний вплив на функціонування механізму господарювання був зведений до мінімуму. При цьому повинні бути задіяні економічні інструменти, які б відігравали регулюючу роль та послаблювали небажаний вплив податків на споживання на здійснення суб'єктами господарювання підприємницької діяльності. У ситуації, що склалася, в господарський механізм повинен бути введений регулюючий інструмент у вигляді зміни підходів до визначення дати виникнення податкових зобов'язань по сплаті податків за реалізовану продукцію. Датою виникнення податкових зобов'язань слід вважати дату поступлення коштів від покупця, а не дату фактичного відвантаження товарів.

Зважаючи на вищесказане, використання податків на споживання як фіскального інструменту регулювання економіки не повинно здійснюватись у не змінному вигляді, а з врахуванням особливостей економіки, її господарського механізму та того впливу, який справляють ці податки на суспільство в цілому.

Безпосередній вплив на фінансові ресурси підприємницьких структур справляють пільги щодо вітчизняних товарів, послуг, які експортуються. Так, експорт товарів звільняється від оподаткування акцизним збором, до товарів,

послуг, які підлягають оподаткуванню ПДВ застосовується нульова ставка цього податку, а експортним митом оподатковується вузький перелік товарних груп (шкіра, жива худоба, насіння соняшнику, брухт чорних металів), усі інші товари звільняються від оподаткування експортним митом. Законодавчо визначене надання пільг по сплаті податків на споживання з товарів, що експортуються сприяє їх виходу на зовнішній ринок та забезпечує конкурентоздатність вітчизняних товарів через ціновий фактор. Адже ціна реалізації товару у даному випадку включає лише митну вартість товару збільшену на величину митних зборів. Таким чином, підприємницьким структурам, які здійснюють експорт товарів, послуг надається право на відшкодування вхідного ПДВ, що дозволяє покрити витрати пов'язані зі сплатою ПДВ при придбанні сировини та матеріалів на виробництво продукції. Однак, недосконалість вітчизняного механізму відшкодування вхідного ПДВ в останні роки сприяє зростанню тіньових схем відшкодування даного податку з бюджету. З метою усунення негативних наслідків зловживань у сфері експортного відшкодування ПДВ Законом України „Про Державний бюджет України у 2004р.” товари 1- 24 груп Української класифікації товарів зовнішньоекономічної діяльності звільняються від оподаткування ПДВ [93:8-9]. Звільнення від оподаткування ПДВ зазначених товарів, що експортуються передбачає необхідність включення суми вхідного ПДВ в ціну товару, послуги, адже за будь-якими операціями, звільненими від ПДВ права на податковий кредит немає, а отже і не виникає необхідності у бюджетному відшкодуванні цього податку. Зважаючи на те, що до товарів 1 – 24 груп УКТ ЗЕД відносяться переважно продукти харчування, ціна їх реалізації на зовнішньому ринку зростає, що може призвести до скорочення експорту цих товарів через ріст цін. Тому, на нашу думку, до зміни системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності потрібно підходити досить виважено та поетапно, щоб не допустити значних диспропорцій у структурі експортно-імпорتنих операцій, що може негативно відобразитись на економічному розвитку країни.

Особливої уваги заслуговує питання структури експорту продукції з України. Протягом 2000-2003рр. спостерігалися високі темпи зростання експорту товарів (з 16,2 млрд. дол. у 2000р. до 23,1 млрд. дол. у 2003р.) (див. Додаток Я). Зокрема, у

2003р. в порівнянні з 2000р. зріс експорт сільськогосподарської продукції у 3 рази, продукції харчової промисловості та мінеральної продукції – більше як у 2 рази, експорт будівельних матеріалів – у 2 рази, виробів машинобудування – 1,8 рази, деревообробної та паперової продукції – 1,7 рази, легкої промисловості – 1,2 рази, експорт чорних і кольорових металів та виробів з них – 1,4 рази. Проте, найбільшу питому вагу в структурі експорту продукції традиційно складає сировина та напівфабрикати. Згідно статистичних даних [113:366] до товарів, обсяги експорту яких у 2003р. були найбільш значними відносять: прокат чорних металів, продукти нафтопереробки, труби з ливарного чавуну і чорних металів, феросплави, азотні добрива, олія соняшникова, руди та залізні концентрати, аміак, алюміній необроблений, м'ясо великої рогатої худоби, насіння соняшнику, чавун перероблений, цукор, пшениця, шини пневматичні гумові. Із вищезазначеного випливає висновок, що в структурі українського експорту продовжує домінувати продукція металургійної промисловості, хоча частка цієї групи в загальному обсязі експорту зменшилась з 41,1 % у 2001р. до 36,8 % у 2003р.

Слід відмітити, що збереглася тенденція майже 200-х річної давності, яка українським економістом В.Н.Каразіним у 1814р. була оцінена так: „...Ми змушені збувати витвори наші точно в тому вигляді, як природа нам їх дає; і буяючи достатком предметів для фабрик ми майже всі свої потреби задовольняємо здалеку, платимо за ввіз їх в середину Росії та зворотно: сплачуючи бідними грошима нашими бариші десяти перекупникам, через руки яких проходять спершу сировинні наші вироби, а потім повертаються до нас обробленими. Але якщо не кожен може сплатити, що коштує так дорого, то більша частина звикла без нього обходитись. І ця звичка вкоренилася, нарешті, так глибоко, що не залишають її навіть при випадковому надлишку, а спрямовують надлишок на непотрібні забави” [25:145]. Вищезазначена теза В.Н. Каразіна приводить до думки, що сьогодні, як і майже 2 століття тому основу вітчизняного експорту складає сировина і матеріали за низькими цінами (мається на увазі без надбавки до ціни товару у вигляді податків на споживання), натомість імпорт – це продукти їх переробки за цінами, що включають ці податки.

Аналіз структури імпорту продукції в Україну вказує, що до товарів з найбільшими обсягами імпорту, окрім нафти сирової та природного газу, відносяться механічні та електричні машини і обладнання, легкові автомобілі, медикаменти, тобто готова продукція. Виходячи із вищезазначеного слід відмітити, що ефективне функціонування економіки України потребує вдосконалення системи оподаткування зовнішньоекономічної діяльності, зокрема щодо ставок експортного та імпортного мита. Так, у більшості розвинутих країн світу використовується 3 рівні ставок імпортного мита. Кожен рівень відповідає стадії обробки продукції: сировина, напівфабрикати та готові вироби. Даний поділ ґрунтується на принципі підвищення ставок мита в міру зростання ступеня обробки продукції (імпорт сировини і матеріалів – 0,5%, напівфабрикати та комплектуючі – 5-15%, готові вироби – 15-39%) [12:44], що забезпечує сировинну базу для нарощення обсягів виробництва продукції. Щодо ставок експортного мита, то на нашу думку, доцільно звільнити від оподаткування напівфабрикати та готові вироби, а на сировину та матеріали ввести відповідні ставки мита.

Висновки до розділу III:

Проведений аналіз світових моделей оподаткування споживання та реформування вітчизняного механізму справляння податків на споживання з позиції оптимізації фіскальних ефектів та цінових наслідків дає підстави зробити висновки і обґрунтувати пропозиції:

1. Податки на споживання (ПДВ, акцизний збір і мито) виступають ефективними інструментами регулювання соціально-економічних процесів в суспільстві. Зарубіжний досвід справляння ПДВ характеризується застосуванням диференційованих ставок податку, що вказує на гнучкість податкових систем країн з розвинутою ринковою економікою. Як вказується окремими вітчизняними авторами, уніфікована ставка ПДВ (20%) в Україні не враховує відмінностей у можливостях сплачувати податок різними верствами населення, що спричиняє відносне обмеження споживання суспільно необхідних товарів населенням з низьким рівнем доходів. Проте, на нашу думку, введення диференційованих ставок

ПДВ на сьогоднішньому етапі розвитку ринкових відносин в Україні є недоцільним через:

- ускладнення механізму розрахунку ПДВ, що в умовах сьогодення може зумовити значні зловживання та ухилення від сплати податку, а також викликати ситуацію, при якій одні і ті ж товари (послуги) оподатковуватимуться за різними ставками;
- складність визначення критерію товарів (послуг), які підлягатимуть пільговому оподаткуванню (оподаткуванню за зниженими ставками податку), адже для населення з низьким рівнем доходів приналежність товарів до групи першої чи не першої необхідності може виявитися різним;
- оподаткування за пільговими ставками ПДВ товарів (послуг) на різних стадіях його просування від виробника до кінцевого споживача може викликати додаткові проблеми, пов'язані з тим, що податковий кредит, обчислений за вищими ставками може перевищувати податкові зобов'язання, обчисленні за нищими ставками, що в умовах дефіциту фінансових ресурсів держави лише поглибить кризу щодо його бюджетного відшкодування.

Виходячи із вищезазначеного, ми підтримуємо пропозицію окремих економістів, науковців, що при реформуванні механізму справляння ПДВ найбільш прийнятним для України є варіант поетапного зниження рівня базової ставки ПДВ до 17% та скорочення кількості наданих пільг, що сприятиме зростанню платоспроможного попиту та розширенню бази оподаткування. А це, в свою чергу, дозволить збільшити надходження до бюджету ПДВ та підвищить його регулюючий вплив.

2. Досліджуючи питання справляння акцизного податку в окремих країнах світу, слід відмітити, що перелік товарів, які оподатковуються акцизним податком є значно ширшим, ніж в Україні. Зокрема, до підакцизних товарів окрім тих, які приносять шкоду здоров'ю населення та навколишньому середовищу віднесено, також, високорентабельні товари, що не є предметами першої необхідності, а саме: кава, ікра, ювелірні та парфумерні вироби, шкіра, аудіо - та відеотехніка. Значний асортимент товарів, які підлягають оподаткуванню акцизним податком

забезпечують відповідну базу оподаткування, а також більші надходження до бюджету. При цьому оподаткування акцизним податком високорентабельних товарів не супроводжується скороченням їх споживання, адже основними їх покупцями є населення з високими доходами для яких споживання даних груп товарів є нееластичним за ціною. Використання світового досвіду справляння акцизного податку, зокрема щодо розширення груп підакцизних товарів є корисним для України особливо у період гострої нестачі фінансових ресурсів держави.

3. Світовий досвід застосування мита та проведення митної політики країнами з розвинутою економікою вказує на поетапну відмову від протекціоністських податків як основна умова інтеграції у світову економіку. Світові тенденції митно-тарифного регулювання розвиваються в напрямку забезпечення прозорості і відкритості митно-тарифних систем різних країн. Тому, лібералізація зовнішньої торгівлі має відігравати домінуючу роль в процесі трансформації економіки України, зважаючи на її інтеграцію у світовий торговельний простір.

4. Реформування вітчизняного механізму справляння податків на споживання з позиції оптимізації фіскальних ефектів та цінових наслідків пропонуємо здійснювати по таких напрямках:

- ✓ усунення подвійного оподаткування ПДВ вітчизняних підакцизних товарів та потрійного оподаткування цим податком товарів, що імпортуються в Україну, що відповідатиме принципам економічної ефективності та обґрунтованості при оподаткуванні процесів споживання;

- ✓ запровадження економічної моделі формування відпускної ціни з урахуванням ставок акцизного збору, встановлених як у твердих сумах, так і у відсотках. Нарахування акцизного збору та ПДВ здійснюється по відношенню до виробничої ціни.

5. Оптимізація трансформаційної моделі оподаткування споживання проявляється через реформування податків на споживання, які справляють як прямий, так і опосередкований вплив на стан суспільного добробуту населення. Запропоновані підходи щодо реформування податків на споживання дозволяють збільшити податкові надходження до бюджету через запровадження моделі

формування відпускної ціни з урахуванням різних ставок акцизного збору. В свою чергу, зростаючі обсяги надходжень податків на споживання до бюджету сприятимуть збільшенню джерел фінансування соціальних виплат.

ВИСНОВКИ

Проведене дослідження концептуальних засад теорії та практики оподаткування споживання, виявлення впливу податків на споживання на задоволення інтересів фіска та процеси ціноутворення в умовах ринкової трансформації економіки України дало можливість сформулювати низку узагальнень, висновків і пропозицій.

Суть головних науково-теоретичних результатів дисертації можна звести до наступного.

1. Соціально-економічний розвиток держави, задоволення потреб окремих категорій громадян забезпечують розподільчі процеси, які здійснюються з використанням різних інструментів. Податок і ціна – економічні категорії, які приймають участь у розподілі валового внутрішнього продукту, однак призначення їх різне. Ціна є економічним інструментом, завдяки якому вартість товару одержує грошову форму та стає об'єктом розподілу, а податок визначає ту її частку, яка акумулюється в бюджеті для задоволення суспільних потреб.

Дослідження взаємозв'язку податку і ціни дозволило виявити їх взаємовплив та взаємозалежність, які полягають в тому, що податок через ціну регулює розподільчі відносини і покликаний задовільняти інтереси держави, суб'єктів господарювання і населення. Гармонізацію інтересів учасників розподільчих відносин, що відбуваються в процесі оподаткування, забезпечує податкова і цінова політика держави.

3. Враховуючи теоретичні узагальнення та висновки, напрацьовані як вітчизняною, так і зарубіжною наукою уточнено трактування ціни як економічної категорії, інструменту господарського механізму, яка бере участь в усіх стадіях суспільного відтворення (виробництво, розподіл, обмін і споживання), формується під впливом попиту і пропозиції на ринку, виступає мірою грошової вартості товарів та засобом регулюючого впливу на соціально-економічні процеси в суспільстві.

Дослідження генезису економічної категорії „податок” дозволило розкрити його сутність з позиції функціонального призначення. Так, податок – це обов'язковий платіж, який законодавчо встановлюється державою, сплачується

юридичними і фізичними особами в процесі перерозподілу частини вартості ВВП й акумулюється в централізованих грошових фондах для фінансового забезпечення виконання державою покладених на неї функцій.

4. На основі поданої критичної оцінки поглядів науковців щодо функцій податку і ціни відзначено, що функції є тією основою, яка обумовлює взаємозв'язок між цими категоріями. Податок виконує фіскальну і розподільчо-регулюючу функції. Призначення ціни полягає у забезпеченні обліку живої і уречевленої праці та регулюванні пропорцій суспільного відтворення. Фіскальна функція податку та обліково-інформаційна функція ціни відображають їх основне призначення, специфіку, а відтвк і відмінності. Розподільчо-регулююча функція, яка притаманна як податку, так і ціні, дозволяє стверджувати про їх взаємозв'язок. Податок і ціна як інструменти господарського механізму, обслуговують економічні процеси в державі, а їх взаємозв'язок та взаємозалежність забезпечують гармонізацію інтересів усіх учасників процесу суспільного відтворення.

5. У процесі проведеного критичного узагальнення соціально-економічного змісту податків на споживання відзначено, що найпоширенішим визначенням податків на споживання, що подається у сучасній науковій економічній літературі, є таке: „податки на споживання – це податки, які виступають однією з причин зростання цін на споживчі товари і сплачуються споживачами побічно у вигляді більш високої плати за товари. Тобто, ознакою даних податків є завуальована від справжніх платників форма вилучення частини їх доходів". Лише частково погоджуючись із даним визначенням автором відзначено, що оскільки податки на споживання безпосередньо пов'язані з процесами ціноутворення їх соціально-економічну сутність потрібно давати саме з позиції впливу на формування та визначення ціни. Таким чином, податки на споживання – це податки, які, беручи участь у процесах споживання, виступають видимими елементами цін товарів (послуг) та регулюють обсяги споживання, впливаючи при цьому на купівельну спроможність населення, а відтак, і на суспільний добробут. Податки на споживання здійснюють як прямий, так і опосередкований вплив на суспільний добробут населення. Прямий вплив податків на споживання на суспільний добробут

здійснюється через рівень цін, а опосередкований вплив полягає в тому, що податки на споживання, будучи залежними від рівня ринкових цін, впливають на суспільний добробут через видатки бюджету.

6. Аналізуючи різні підходи до ціноутворення, автор зазначає, що ринкове ціноутворення базується на неокласичній теорії, яка представляє поєднання витратних і ціннісних підходів. Ринкове ціноутворення передбачає, що ціна формується під впливом попиту і пропозиції, базується на поєднанні інтересів як продавця, так і покупця і проходить два етапи:

1) формування ціни виробником;

визначення ціни шляхом її узгодження між продавцем і покупцем. При цьому покупець оцінює товар з позиції його корисності при певному рівні доходів, а продавець - через призму можливого відшкодування витрат і отримання прибутку.

7. З метою ефективного управління оподаткуванням споживання уточнено класифікацію цін по сферах суспільного відтворення з виділенням податків на споживання за видами цін. Запропоновано виділяти такі види цін:

- *виробничі та відпускні ціни* у сфері виробництва;
- *гуртово-відпускні та роздрібні ціни* у сфері обігу;
- *експортні та імпорتنі ціни* у сфері зовнішньоекономічних відносин.

8. Для визначення рівня податкового навантаження на ціну товару запропоновано класифікацію податків та податкових платежів в залежності від джерел їх сплати:

- податки, які включаються у собівартість;
- податки, що сплачуються за рахунок прибутку;
- податки на споживання, які виступають як надбавка до ціни товарів, послуг.

9. Дослідження теоретичної можливості перекладання податків на споживання через механізм ціноутворення, залежно від еластичності попиту та пропозиції товарів на ринку, дозволило виявити тісний взаємозв'язок між еластичністю попиту та пропозиції товарів і рівнем ставок податків на споживання. На основі проведеного дослідження зроблено теоретичний висновок про те, що сила впливу податків на споживання на ціну, обсяги продажу товарів та розподіл податкового

тягаря між виробником і споживачем залежить від еластичності попиту і пропозиції на окремі товари.

Основні висновки та результати практичного характеру.

1. Проаналізовано динаміку надходжень податків на споживання в структурі податкових надходжень до зведеного бюджету України та виявлено, що за період 1998-2004рр. ці податки склали близько половини усіх податкових надходжень, що вказує на їх значний фінансовий та регулюючий вплив на розвиток економіки. Так, за вказаний період обсяги надходжень ПДВ зросли у 2,2 рази або на 9,2 млрд. грн., акцизного збору – у 5,6 рази або на 5,5 млрд. грн., мито – у 6,3 рази або на 3,9 млрд. грн.

2. Проаналізувавши діючі законодавчі акти відносно визначення об'єкту оподаткування та бази оподаткування ПДВ доведено необхідність врегулювання в законодавчому порядку положень щодо цих елементів податку. Зокрема, об'єктом оподаткування ПДВ повинна виступати вартість товару, додана на кожному етапі просування товару від виробника до споживача, а базою оподаткування (об'єктом нарахування) – договірною (контрактною) вартістю товарів, робіт, послуг, визначена за вільними або регульованими цінами без урахування ПДВ.

3. На основі результатів проведеного аналізу нормативно-правових актів з питань оподаткування акцизним збором в Україні виявлено, що при визначенні товарів, які підлягають оподаткуванню акцизним збором законодавець відходить від критерію визначення підакцизних товарів, що не забезпечує прозорості та відкритості податкової політики. Зважаючи на це, вважаємо за необхідне при визначенні груп підакцизних товарів ввести критерії, за якими вони визначаються. До критеріїв визначення груп товарів, які підлягають оподаткуванню акцизним збором, на нашу думку, доцільно віднести:

- товари, які шкодять здоров'ю людини (алкогольні та тютюнові вироби);
- товари, які забруднюють навколишнє природне середовище (бензин, дизельне паливо);
- предмети розкоші (ювелірні і хутряні вироби, шедеври мистецтва).

4. У роботі відзначено, що неузгодженість податкового законодавства та законодавства з питань ціноутворення зумовлює неоднозначні тлумачення окремих нормативно правових актів. Зважаючи на це пропонуємо внести корективи у редакцію статті 4 Декрету Кабінету Міністрів України „Про акцизний збір”, щодо застосування процентних ставок акцизного збору. Зокрема, процентні ставки акцизного збору повинні застосовуватись до обороту товарів, що реалізуються за вільними цінами, виходячи з їх вартості з акцизним збором, без урахування ПДВ на противагу діючій редакції Декрету, яка передбачає оподаткування акцизним збором оборотів товарів без урахування акцизного збору та ПДВ, що є методологічно невірним.

5. У дисертації досліджено фіскальні та цінові аспекти податків на споживання, що зачіпають інтереси усіх суб'єктів економічних відносин:

- держави – з приводу наповнення бюджету;
- суб'єктів господарювання – через механізм розрахунку та сплати податків на споживання до бюджету;
- споживачів – через можливість доступу до ринку споживчих товарів, послуг.

Податки на споживання, впливаючи на процеси формування цін в ринкових умовах господарювання виступають ціноутворюючими елементами на стадії формування ціни, однак при встановлених ринкових цінах сума цих податків є величиною, залежною від рівня цін. У процесі дослідження виявлено, що за умови встановлення цих податків у твердій сумі, їх величина, яка закладається в ціну буде рівнозначна сумі, що підлягає сплаті до бюджету за будь-якого рівня цін, при будь-якому їх відхиленні від рівня ринкових цін. Однак, зазначено, що ставка акцизного збору у твердій сумі при ринковому коливанні цін справляє вплив на фінансові ресурси суб'єктів господарювання і, в першу чергу, на величину прибутку, отриманого від реалізації одиниці продукції. Тиким чином, ставки податків на споживання у твердій сумі захищаючи інтереси фіску впливають на фінансові ресурси суб'єктів господарювання.

У результаті дослідження взаємозв'язку податків на споживання та рівня відпускних цін виявлено, що при використанні процентних ставок, суми ПДВ і акцизного збору зачіпають інтереси фіску, впливають на рівень відпускних цін на стадії їх формування та залежать від:

- виробничої ціни (собівартість + прибуток);
- ціни з акцизним збором (собівартість + прибуток + акцизний збір);
- митної вартості по імпортованих товарах.

Зміна процентної ставки податків на споживання безпосередньо обумовлює зростання (зменшення) суми цих податків через зростання чи зниження виробничої ціни. Таким чином, в умовах ринкового коливання цін процентна ставка податків на споживання зачіпає як інтереси фіску, так і суб'єктів господарювання, впливаючи на фінансові результати діяльності підприємств.

6. Обґрунтовано необхідність зміни діючого підходу до визначення дати виникнення податкових зобов'язань щодо сплати ПДВ як першої з подій, що настала раніше. Адже, визнання процесом реалізації факту передачі права власності по відвантаженій продукції, а не поступлення коштів на розрахунковий рахунок продавця, ставить суб'єкт господарювання в умови, коли виникає зобов'язання по сплаті податку до бюджету, а реальні кошти відсутні. Такий механізм справляння ПДВ передбачає відчуження фінансових ресурсів суб'єктів господарювання, і в першу чергу, його обігових коштів, що негативно позначається на фінансово-господарській діяльності підприємств. На думку автора, реалізованою слід вважати ту продукцію, за яку поступили кошти від покупця. У цьому випадку податкове зобов'язання буде забезпечене реальними коштами, а тимчасово вільні суми податку до настання терміну їх перерахування до бюджету компенсуватимуть кошти, відчужені по податковому кредиту.

7. В процесі дослідження впливу митних податків на регулювання зовнішньої торгівлі відмічено, що вітчизняній митній політиці притаманні риси протекціонізму, спрямовані на підтримку національного товаровиробника. Поряд з тим, сьогодні на перший план висувається питання лібералізації зовнішньої торгівлі України з метою входження до світового господарства, що потребує перегляду та реформування

митної політики держави у відповідності до вимог ГАТТ/СОТ. Саме тому, виникає необхідність вдосконалення чинної системи оподаткування експортно – імпорتنих операцій.

8. З метою забезпечення ефективної системи оподаткування споживання як з позиції фіскальної достатності, так і соціальної справедливості в контексті регулюючого впливу податків на споживання на процеси ринкового ціноутворення та суспільний добробут населення, на нашу думку, необхідно здійснити трансформацію діючого механізму оподаткування процесів споживання по таких напрямках:

8.1 Усунення подвійного оподаткування ПДВ вітчизняних підакцизних товарів та потрійного оподаткування цим податком товарів, які імпортуються в Україну, що відповідатиме принципу економічної ефективності та обґрунтованості при оподаткуванні процесів споживання;

8.2 Запровадження економіко-математичної моделі формування відпускної ціни, яка передбачає застосування ставок акцизного збору, встановлених як у твердій сумі, так і у процентах, що дозволяє компенсувати випадуючі суми ПДВ при усуненні подвійного оподаткування. Нарахування ПДВ та акцизного збору, встановленого у процентах, здійснюється до виробничої ціни. Використання запропонованої економіко-математичної моделі відповідатиме критеріям фіскальної достатності, економічної ефективності та соціальної справедливості.

Список використаної літератури:

1. Абрютина М.С. Ценообразование в рыночной экономике: Учебник. – М.: Дело и сервис, 2002. – 315 с.
2. Азаров Н., Лекар С., Лацинин М., Чушкар Д. Эконометрия физических лиц в Украине // Экономист. - 2001. - № 1. – С. 48.
3. Альтшулер В.А. Налоги. – М.: Экономическая жизнь. 1926. – С. 344.
4. Андрущенко В.Л. Соціологічний та антропний методи західної фінансової науки // Вісник НБУ. - 2001. - №3. – С. 43-46.
5. Андрущенко В.Л. Фінансова думка Заходу в ХХ столітті: (Теоретична концептуалізація і наукова проблематика державних фінансів): Монографія. – Львів: Каменяр, 2000. - С.167-168.
6. Антологія бюджетного механізму: Монографія. / Під ред. Юрія С.І. – Тернопіль: Економічна думка, 2001. – С. 91.
7. Антонюк Я.М., Васильців Т.Г. Методичні аспекти формування моделі розрахунку ставки акцизного збору // Фінанси України. - 2003. - № 10. – С. 103-104.
8. Амоша А.И. Об уровне налогов в Украине // Економіка України. - 2002. - № 9.
9. Арзуманов Р.М. Вплив ПДВ на відтворювальні процеси // Фінанси України. - 2003. - № 5. – С. 98.
10. Артус М.М. Формування механізму ціноутворення в умовах ринкової економіки: Монографія. - Тернопіль: Економічна думка, – 2002. – С. 57.
11. Барулин С.В., Бекетова О.Н. Лафферовы эффекты в экономике современной России // Финансы. - 2003. - № 4. – С. 34-37.
12. Безкоровайна В.В. Податки в системі регулювання зовнішньоекономічної діяльності // Фінанси України. - 2004. - № 12. – С. 42.
13. Бем-Баверк Е. Основы теории ценности хозяйственных благ.- Л.: 1929. – С. 40.
14. Бех Г.В. Правовое регулирование косвенных налогов в Украине / Под ред. Кучерявенко Н.П. Харьков: Легас, – 2003. – С. 18-19.
15. Білуха М.Т., Микитенко Т.В. Еволюція розвитку податків та завдання обліку // Статистика України. - 2002. - № 2. – С. 61.

16. Бирман А.М. Очерки теории советских финансов М.: Финансы, 1972. – С. 121.
17. Буряк П.Ю., Лондар С.Л. Вплив зміни податкової ставки на доходи бюджету // Фінанси України. - 2002. - № 1. – С. 41-44.
18. Буряк П.Ю., Лондар С.Л. Визначення оптимальної ставки податків з використанням кривої Лаффера // Регіональна економіка. - 2000. - №1. – С. 131-138.
19. Буряковский В.В., Кармазин В.Я., Каламбет С.В., Водолазская О.А. Налоги /под ред. Буряковского В.В. – Дніпропетровськ: Пороги, 1998. – С. 16.
20. Василик О.Д., Павлюк К.В. Державні фінанси України – К.: НІОС, 2002. – С. 163.
21. Василькова Н. Кон'юнктура світового ринку суднобудування та експортний потенціал України // Економіка України. - 1999. - № 11. – С. 26.
22. Владимиров К.М., Бардачова В.Ю. Митне регулювання: Навчальний посібник. – Херсон, 2002. – С. 13.
23. Волосович С.В. Мито та митні платежі. К.: Київ. держ. торг.-екон. ун-т, 1999. – С. 5.
24. Воронкова О.М. Податкове регулювання економічних процесів // Фінанси України. - 2003. - № 6. – С. 42.
25. Глущенко В.В. Василь Каразін – як економіст // Фінанси України. - 2004. - №12. – С. 145.
26. Государственный бюджет СССР / Под ред. Шерменева М.К. – М.: Финансы, 1978. – С. 91-96.
27. Данілов О.Д., Левченко В.В. Акцизний збір: Навчальний посібник. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – С. 69-75.
28. Декрет Кабінету Міністрів України «Про акцизний збір» від 26.12.1992р. // Відомості Верховної Ради України 1993. - № 10 (ст.1).
29. Демидов О. Податкові аспекти обмеження рівня тіньової економіки в Україні // Збірник наукових праць Академії ДПС України. - 2002. - № 4 (18). – С. 187.

30. Дем'яненко М.Я. Податок на додану вартість: економічна суть і механізм реалізації // Економіка АПК. - 2000. - № 12. – С. 41.
31. Демьянченко А. Анализ внешнеэкономической деятельности Украины в 1998-2003 годах: от спада к экономическому росту // Економіст. - 2004. - № 9. - С. 42.
32. Діяльність податкової служби України. Статистичний щорічник, 2002. – С. 8.
33. Дрига А.Б. Активізація акцизного оподаткування в регулюванні соціальних процесів // Фінанси України. - 2001. - № 5. – С. 99.
34. Дяковський Д.А. Оподаткування доданої вартості: /Дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук: 08.04.01. - К., 2004. – С. 65.
35. Экономика / Под ред. А. Булатова. – М.:1994. – С. 309.
36. Єфименко Т.І. Механізм перерозподілу фінансових ресурсів як важіль визначення податкового потенціалу. – Донецьк: ДУЕП, 2002. – С. 118.
37. Жалопов И. Совершенствование механизма косвенного налогообложения //Финансовый бизнес. - 2001. -№ 8. – С. 28-31.
38. Загальна економічна теорія (політична економія) Підручник в 2-х частинах /Буян І.В., Гуменюк П.Д., Березюк Р.М., Братко Т.І і ін. Частина 1. – Тернопіль: 1999. – С. 106.
39. Загородній А.Г., Вознюк Г.Л., Смовженко Т.С. Фінансовий словник. – 2-е видання. – Львів: Центр Європи,1997. – С. 344.
40. Загорський В.С., Благун І.Г. Податки на споживання в системі доходів бюджету // Фінанси України. - 1999. - № 10. – С. 67-72.
41. Закон Республики Беларусь «О налоге на добавленную стоимость» от 19.12.1991г. (с изменениями и дополнениями) // Интернет: www.nalog.ru/word.
42. Закон України „Про зовнішньоекономічну діяльність” від 16.04.1991р. зі змінами і доповненнями
43. Закон України „Про податок на додану вартість” від 03.04.1997р. № 168/97-ВР
44. Закон України „Про систему оподаткування” від 18.02.1997р. зі змінами і доповненнями // Бухгалтер 2003. - № 12. – С. 11.

45. Закон України „Про внесення змін до Декрету Кабінету Міністрів України „Про акцизний збір” від 22.03.2001р.
46. Закон України „Про ціни і ціноутворення від 03.12.1990р. № 507-XII
47. Злепко Н.П. Проблеми та особливості визначення митної вартості товарів в Україні // Науковий вісник ТАНГ: Випуск 1. 2003. – С. 68.
48. Іващук І.О. Моделювання залежності податкових надходжень від зміни ставки оподаткування // Економіка і ринок: облік, аналіз, контроль: Науковий журнал ТАНГ. Випуск 1. Економічна думка, 1999. – С. 205.
49. Іващук О.Т. Кількісні методи та моделі фінансового прогнозування Тернопіль: Економічна думка, 2004. – С.151-152.
50. Иловыйский С.И. Косвенное обложение в теории и практике. Одесса: 1892. – 254 с.
51. Ильин А.В. НДС: экономическая природа, проблема обоснованности возмещения и механизм ее решения // Финансы. – 2003. - №7. - С.32.
52. Каленський М.М. Роль митного оподаткування в регулюванні економічних і соціальних процесів в державі // Фінанси України. – 2004. - № 3. – С. 7-8.
53. Каленський М.М. Місце і роль митного оподаткування в податковій системі держави // Вісник податкової служби України. – 2004. -№ 4. – С. 63.
54. Калюжний В. Макроекономічний аналіз ПДВ // Економіка України. – 2002. - № 3. – С. 10-11.
55. Кириленко В., Кириленко Л. Теорія ціни та сучасне ціноутворення в Україні // Економіка України. – 2002. - № 8. – С. 59.
56. Козак Ю.Г. Міжнародне оподаткування - К.: – 2003. - С.39.
57. Кононенко В.И. Функции цен в условиях формирования рыночной экономики. - К.: Наукова думка, 1994. – С. 25.
58. Кочетков А.И. Налогообложение предпринимательской деятельности. – М., 1994. – С. 5.
59. Крисоватий А.І. Наукова парадигма трансформації універсального акцизу // Фінанси України. - 2001. - № 10. – С. 81.

60. Крисоватий А.І. Оподаткування і ринок: умови і шляхи поєднання: Монографія.- Тернопіль: В-во Карп'юка, 2000. – С.24.
61. Крисоватий А.І. Податкові системи зарубіжних країн: Навчальний посібник. - Тернопіль: Економічна думка, 2001. – с.
62. Крисоватий А.І., Десятнюк О.М. Податкова система: Навчальний посібник. – Тернопіль: В-во Карп'юка, 2004. – С. 133.
63. Крисоватий А.І. Теоретичні засади податку як соціально-економічної категорії // Фінанси України. – 2003. - № 2. – С. 7.
64. Кульбачний С.В. Диференціація ПДВ як напрям удосконалення структури податків // Фінанси України. – 2001. - № 2. – С. 41.
65. Куценко В. Соціально-економічна модифікація в контексті побудови соціальної держави в Україні // Економіка України. - 2004. - № 9. – С. 78.
66. Кучерявенко Н.П. Налоговое право: Учеб. пособие. – Харьков: Консум, 1998. – С. 123.
67. Лазебник Л.Л. Зовнішньоторговельні чинники розвитку України // Актуальні проблеми економіки. – 2003. - № 6 (24). – С. 60.
68. Лебедев В.А. Финансовое право: Изд.2-е. Т.1. 1889. –. 467 с.
69. Литвиненко Я.В. Сучасна політика ціноутворення: Навч. посібник. К.: - 2001. – 152 с.
70. Липпе Петр Фон Дер. Экономическая статистика / Пер. с немецкого – Германия: ФСУ, 1995. – Гл. IX.. – 510 с.
71. Луніна І. Податок на додану вартість в Україні: реальні проблеми та нормативно-правові умови їх вирішення // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. - № 4 (18). – С. 289.
72. Лютий І.О., Дрига А.Б., Петренко М.О. Податки на споживання в економіці України: Монографія. - К.: Знання, 2005. – 335 с.
73. Мазуренко О.К. Пільги в оподаткуванні – статистичний аспект // Статистика України. – 2003. - № 3. – С. 51.
74. Маркс К., Энгельс Ф. Сочинения. - М.: Госполитиздат, 1955. – Т.7.– 615 с.

75. Макуха С. Регулювання зовнішньої торгівлі України: методи і тенденції // Підприємництво, господарство, право. – 2002. - № 7. – С. 125.
76. Махмудов О., Мотиченко Ю., Найдьонов В., Сменковский А., Голубковська В. Економіка України: сучасний стан, динаміка, тенденції розвитку. Інформаційно-аналітичний огляд. – Донецьк: 1998. – С. 21.
77. Мацелюх Н.П. Вплив податків на процеси ринкового ціноутворення // Дис. на здоб. наук. ступ. канд. екон. наук: 08.04.01 – К., 2002. – С. 21.
78. Мельник В.М. Сутність податків як проблема категорійно-понятійного апарату податкових фінансів // Актуальні проблеми економіки. – 2004. - № 5 (35). – С. 22-24.
79. Мельник В.М. Управління податкоспроможністю суб'єктів господарювання Навчальний посібник. - Ірпінь: Академія ДПС України. 2001. – С. 20-21.
80. Мельник П. Податкова система в структурі інструментів регулювання економіки // Економіст. - 2001. - № 6. – С. 38.
81. Мельник П.В. Розвиток податкової системи в перехідній економіці: Монографія. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2001. – С. 317.
82. Митний Кодекс України від 11.07.2002р. - К.: Атака, 2002. – С. 92-93.
83. Микеладзе П.В. Косвенные налоги. – Л.: Фин. изд. НКФ СССР, 1927. – С.4.
84. Миляков Н.В. Налоги и налогообложение: Курс лекций. – М.: -2001. 2-е изд. – С.23.
85. Мороз О.В. Податок на додану вартість чи податок з обороту: вибір для України (теоретичний аспект) // Вісник Вінницького педагогічного інституту. – 2001. - № 2. – С. 42.
86. Налоги: Учебное пособие /Под ред. Д.Г. Черника. – М.: Финансы и статистика, 1998. - 4-е изд. – 366 с.
87. Налоги / Черник Д.Г., Воронков В.А., Глинкин А.А. и др. /под ред. Черника Д.Г. – М.: Финансы и статистика, 1995. – С. 47.
88. Налоговый кодекс Республики Киргистан // Интернетсайт: www.nalog.ru/word.
89. Налоговое право: Учебное пособие / Под ред. Пепеляева С.Г. – М.: ИД ФБК-Пресс, 2000. – С. 9.

90. Наменко М. Ставка ПДВ: проблеми удосконалення // Збірник наукових праць Академії ДПС України. - 2002, - №4 (18), - С.333.
91. Нікітан В. Ринок алкоголю: надії на стабілізацію // Алкоголь і тютюн. – 2002. - № 9. – С. 9.
92. Никитин С.М., Глазова Е.И., Степанова М.П. Налог на добавленную стоимость: опыт развитых стран // Деньги и кредит. – 1998. - № 1. – С. 36.
93. Нормативні документи // Все про бухгалтерський облік. – 2003. - № 122 (910).
94. Обзор некоторых актуальных вопросов Налогового кодекса Республики Казахстан // Интернетсайт: www.nalog.ru/word.
95. Общая теория финансов /Под ред. Дробозиной Л.А. – М.: ЮНИТИ, 1995. – С. 92.
96. Огонь Ц. Проблеми формування доходів бюджету // Вісник КНТЕУ. – 2002. - № 3. – С. 14-15.
97. Ожегов С.И. Словарь русского языка – М.: Русский язык, 1990. – С. 4.
98. Озеров И.Х. Основы финансовой науки. – М.: Типография Т-ва Н.Д. Сытина. – 1917. – С. 258.
99. Окунева Л.П. Налоги в условиях государственно-монополистического капитализма. – М.: Финансы и статистика, 1982. – С. 152.
100. Основні прогностичні показники економічного і соціального розвитку України на 2004р. // Економіст. – 2003. - № 11. – С.3-18.
101. Павлов А.П. Створення та вдосконалення фінансово-правової бази митних органів // Фінанси України. – 2000. - № 3. – С. 11.
102. Павлюк К.В. Ефективність надання податкових пільг // Фінанси України. – 2002. - № 1. – С. 40.
103. Палкін Ю., Медведєв Ю. Про стимулюючу функцію податків // Економіка України. – 1998. - № 8 – С. 48-53.
104. Парижак Н.В. Парадигма ринкового ціноутворення // Вісник ТАНГ. – 2004. - №6, - С. 156-164.

105. Парижак Н.В., Сидор І.П. Фінансові ресурси підприємницьких структур і непряме оподаткування // Українська наука. Минуле, сучасне, майбутнє. – Тернопіль: Підручники і посібники, 2003. – Випуск 7. – С. 287.
106. Підсумки соціально-економічного розвитку України у 2002р. і завдання на 2003р. // Економіст. – 2003. - № 5. – С. 5 – 16.
107. Пінішко В.С. Вступ до ціноутворення. – Львів. 1997. – С. 14-15.
108. Податкова система України /За ред. Федосова В.М. – К.: Либідь, 1994. – С. 22.
109. Податок на додану вартість: становлення та розвиток: Посібник К.: Вісник податкової служби України, 2003. – С. 6.
110. Положення про порядок формування і застосування вільних (ринкових) цін і тарифів на продукцію, товари і послуги від 27.12.1991р.
111. Полозенко Д.В., Іваницький Д.О. Добробут і його фінансове забезпечення // Фінанси України. - 2004. - № 10. – С. 31.
112. Порядок компенсації у 2004р. виробникам-суб'єктам підприємницької діяльності додаткових витрат, пов'язаних з підвищенням з 01.01.2004р. ставки акцизного збору на спирт етиловий, що використовується для виготовлення лікарських засобів // Податки та бухгалтерський облік. – 2004. - № 6 (668). – С. 6-9.
113. Послання Президента України до Верховної Ради України про внутрішнє і зовнішнє становище України у 2003р. - К.: Інформаційно-видавничий цент Держкомстату України, 2004. – С. 62.
114. Постанова Кабінету Міністрів України „Про запровадження мінімальних цін на горілку та лікєро-горілчані вироби” від 19.05. 1999р. № 857
115. Постанова Кабінету Міністрів України „Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 21.06.2001р. № 700 Про запровадження мінімальних цін на вітчизняні та імпортні горілку і лікєро-горілчані вироби” від 23.08.2003р. № 1356 // Вісник податкової служби України. - 2003. - № 34. – С. 5-7.
116. Пушкарева В.М. История финансовой мысли и политики налогов: Учебное пособие. – М.: Инфра, 1996. – С. 56.

117. Разумнова И.И. Американский средний класс в условиях регулируемой экономики //США, Канада: экономика, политика, культура. - 2004. - № 4. – С. 26.
118. Райзберг Б.А., Фатхутдинов Р.А. Управление экономикой: Учебник. – М.: ЗАО Бизнес-школа Интел-Синтез, 1999. – С. 784.
119. Рибак С. Імпортне оподаткування в Україні: втрачені позиції // Економіка, фінанси, право. – 2000. - № 7. – С. 33.
120. Сабанти Б.М. Развитие финансов и финансовой науки в России. – М.: 1986. – С. 23.
121. Савчук І.Г. Роль пільгових поставок у розвитку зовнішньої торгівлі з країнами - членами Європейського Союзу // Український географічний журнал. – 2003. - № 4. – С. 51.
122. Самуэльсон П. Экономика: в 2-х кн. – М.: НПО Алгон-ВНИИСИ Машиностроение, 1993. – Кн.1 – С. 333.
123. Селезнев В.В. Основы рыночной экономики Украины: Учебное пособие. – К.: АСК, 1999. – С. 409.
124. Семенова Т.В. Международная политика ценообразования. – Донецк: – 2001.
125. Сидор І.П. Акцизний збір в регулюванні соціально-економічних процесів в Україні // Наукові записки ТДПУ ім. В.Гнатюка Серія економіка: – Тернопіль. – 2004. – Випуск 16. - С. 99-102.
126. Сидор І.П. Взаємозв'язок податків на споживання і цін в умовах ринкової економіки // Матеріали IV міжрегіональної науково-практичної конференції „Оподаткування в промисловому регіоні: теорія, практика і перспективи розвитку” Донецьк: ДонДУЕТ ім. М. Туган-Барановського, 2004. – С. 131-136.
127. Сидор І.П. Митні платежі як інструмент регулювання зовнішньоекономічної діяльності // Науковий вісник Волинського державного університету ім. Л. Українки. – Луцьк: Вежа, 2005. - № 1. – С. 242-248.
128. Сидор І.П. Податок на додану вартість і фінансові ресурси підприємницьких структур // Матеріали міжнародної наукової конференції

«Розвиток підприємницької діяльності на Україні: історія і сьогодення», Тернопіль: Стародубець, 2003. – С. 198.

129. Сидор І.П. Податки на споживання в системі державного регулювання економіки // Збірник матеріалів II міжнародної науково-практичної конференції „Сучасні проблеми управління” – К.: В-во Хімджест, 2003. – С. 197-198.

130. Сидор І.П. Система пільгового оподаткування ПДВ // Збірник тез доповідей Всеукраїнської наукової конференції „Управління у XXI столітті: погляд молодих вчених”, – Хмельницький: В-во Хіуп, 2004. – С. 92-94.

131. Сидор І.П. Фіскальний та регулюючий вплив акцизного збору на процеси ціноутворення // Вісник ТАНГ. – 2004. - № 6. – С. 165–172.

132. Сидор І.П. Цінові аспекти податкового навантаження // Наукові записки. Збірник наукових праць кафедри економічного аналізу ТАНГ. – Тернопіль: Економічна думка, 2004. - Випуск 13. Частина 2.– С. 196-199.

133. Сисмонд де Сисмонди Ж. Новые начала политэкономии – М.: - 1897. – С. 138-140.

134. Скрипник А.В. Державне регулювання економіки (податки, бюджет, корупція, вибори) Курс лекцій. – К.: ЦУЛ, 2002. – С.77.

135. Смит А. Исследования о природе и причинах богатства народов – М.: Политиздат, 1962. – С. 334.

136. Соколов А.А. Теория налогов. – М.: Финансовое издательство НКФ СССР, 1928. – С. 258.

137. Соколовська А.М. Податкова система держави: теорія і практика становлення: Монографія. - К.: Знання – Прес, 2004. – 454 с.

138. Соколовська А.М. Податкова система України в контексті світового досвіду // Фінанси України. – 1997. - № 7. – С. 77.

139. Сотниченко О. Економічний зміст непрямих податків // Бухгалтерія в с/г. – 2002. - № 3. – С. 15.

140. Соціально-економічний розвиток України на 2003р. // Економіст. – 2003. - № 3. – С. 19.

141. Статистика рынка товаров и услуг /Под ред. Беляевского И.К. – М.: Финансы и статистика, 1995. – С. 167.
142. Статистика финансов /Под ред. Салина В.Н. – М.: Финансы и статистика, 2000. – С. 532-533.
143. Суторміна В.М., Федосов В.М., Андрущенко В.Л. Держава. Податки. Бізнес (із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія. – К.: Либідь, 1992. – С. 106.
144. Тарангул Л.Л. Оподаткування та регіональний розвиток: Монографія. – Ірпінь: Академія ДПС України, 2003. – С. 168.
145. Таранов І.М. Оподаткування процесів споживання у Польщі в період інтеграції з Європейським Союзом // Збірник наукових праць Академії ДПС України. – 2002. - №2 (16). - С.270-271.
146. Терьохін С. Проблеми реформування податкової системи в Україні // Економіст. – 2000. - № 3. – С. 13.
147. Тонковид Л. Монополізована модель розвитку економіки // Економіка України. – 2001. - № 6. – С. 48.
148. Тормоса Ю.Г. Ціни і цінова політика: Навч. посібник. - К.: КНЕУ, 2001. – 122 с.
149. Трацевский И.П. Ценообразование: Учебное пособие. – Минск: ООО Новое знание, 2000. – С. 5.
150. Трошин А.В. Сравнительный анализ методик определения налоговой нагрузки на предприятие // Финансы. – 2000. - № 5 – С. 46.
151. Тургенев Н. Опыт теории налогов. – М., - 1837. –326 с.
152. Федосов В.М. Налоги в экономике современного капитализма. – К.: Вища школа, 1997. – С. 75.
153. Федосов В.М. Современный капитализм и налоги. – К.: Вища школа, 1987. – С. 128.
154. Федосов В., Опарін В., Львовчкін С. Фінансова реструктуризація в Україні: проблеми і напрями: Монографія. – К.: КНЕУ, 2002. – С. 80.

155. Финансы: Учебное пособие /Ковалева А.М., Баранникова Я.П., Богачева В.Д. и др. /Под ред. Ковалевой А.М. – М.: Финансы и статистика, 1996. – С. 146.
156. Финансы /Под ред. Радионовой В.М. – М.: Финансы и статистика, 1994. – С. 242.
157. Финансы капиталистических государств /Болдырев Б.Г., Дробозина Л.А., Павлова Л.П. и др. /Под ред. Болдырева Б.Г. – М.: Финансы и статистика, 1985. – 344 с.
158. Фокин Ю., Кирова Е. Налоговая нагрузка: проблемы и пути решения // Экономист. – 1998. - № 10.
159. Фролов В.Н. и др. Все болезни от нервов, а в экономике - от налогов // Финансы. – 1993. - № 10. – С. 30.
160. Химичева Н.И. Финансовое право: Учебник. – М.: Изд-во БЕК, 1997. – С. 272.
161. Худяков А.И., Бродский М.Н., Бродский Г.М. Основы налогообложения. – Санкт-Петербург: Европейский дом, 2002. – С. 70.
162. Цацулин А.И. Цены и ценообразование в системе маркетинга: Учебное пособие. – М.: Филинь, 1998.
163. Ценообразование / Под ред. Салимжанова И.К. Учебное пособие. – М.: Финстатинформ, 1996. – С. 6.
164. Юргелевич С.В. Деякі напрями удосконалення непрямого оподаткування в Україні // Проблеми та шляхи розвитку податкової системи України: Матеріали науково-практичної конференції, – Ірпінь: Академія ДПС України, 1998. – травень. – С. 269.
165. Юргелевич С.В. Дискреційна податкова політика у сфері непрямого оподаткування // Фінанси України. – 1998. - № 7. – С. 80-81.
166. Якобсон Л.И. Экономика общественного сектора: основы теории государственных финансов. – М.: Аспект Пресс, 1996. – С. 122.
167. Янжул И.И. Основные начала финансовой науки. Учение о государственных доходах. – СПб., 1904. – С. 197.

