

**Крисоватий А.І.,**  
кандидат економічних наук,  
**Вакулич І.П.**

## **ПОДАТОК НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В АСПЕКТІ РЕФОРМУВАННЯ ПОДАТКІВ НА СПОЖИВАННЯ**

Однією з головних умов реформування ринкового середовища, підтримання фінансової стабільності й інтеграції у світове співтовариство є розроблення науково обґрунтованої концепції оподаткування.

На думку провідних фахівців з оподаткування, в Україні через податкову систему необхідно перерозподіляти щонайменше 39—40% ВВП.

Особливу роль в економічній політиці держави відіграють податки на споживання. Традиційний поділ податків на прямі й непрямі — умовний, адже немає їх чіткого розмежування. Не виправдана й традиційна класифікація податків за такими ознаками: прямими є податки, що стягуються безпосередньо з доходів чи майна юридичних осіб і громадян; непрямі податки не пов'язані з доходом (майном) платників податків, платниками їх є покупці товарів (робіт, послуг).

У сучасних умовах при перенесенні стягнення універсальних акцизів із сфери реалізації до сфери виробництва відмінність між прямим і непрямим оподаткуванням розмивається. Так, наприклад, податок на додану вартість — "гібридний", мішаний тип податку, який поєднує характерні риси прямих і непрямих податків.

Сучасна класифікація податків відійшла від традиційного їх поділу на прямі й непрямі, запропонувавши натомість практичнішу типологію за ознаками податкової бази: податки на доходи, майно, споживання.

У теорії оподаткування точаться дискусії щодо ефективності податків на доходи й споживання у різних державах на етапі становлення адекватної податкової системи. У структурі податкових систем розвинутих країн питома вага податків на споживання протягом тривалого періоду постійно зменшувалася з відповідним розширенням податкової бази для прибуткового податку з громадян. Але країнам, що розвиваються, притаманна протилежна тенденція: за низького рівня матеріальної забезпеченості населення неможливо за допомогою податків на доходи формувати необхідні фінансові ресурси.

Бюджет України потребує стабільних надходжень, обсяг яких має відповідати потребам сучасного етапу становлення державності, проведення ґрунтовної соціально-економічної та зовнішньої політики, реформування держави, виконання обов'язків, покладених на державу Конституцією України. Нині в умовах перехідного періоду з огляду на низький рівень доходів переважної більшості громадян, а також значну частку отримуваних деякою категорією населення доходів із тіньового сектору економіки, які не підлягають прямому оподаткуванню, виникає беззаперечна необхідність використання податків на споживання. Так, якщо у розвинутих країнах частка оплати праці у ВВП в середньому становить 50—60%, а частка прибутку 30—37%, то в Україні відповідно — 15% і 26%. Перевага податку на споживання ще й у суб'єктивному впливі на платників, адже він передбачає прихований характер оподаткування на противагу податку на доходи.

Чільне місце серед податків на споживання посідає податок на додану вартість — найвища форма генезису універсальних акцизів. Він є важливою складовою податкових систем 57 країн світу (в тому числі 17 європейських), основним каналом надходження доходів до бюджету, що становлять, наприклад, у Франції — 38%, Німеччині — 28%, Іспанії — 24,9%, Данії — 19%, Великобританії — 17% державного бюджету<sup>2</sup>.

Широке його застосування пов'язане з низкою переваг, які стимулюють як державу, так і платника, а саме:

- відсутність подвійного оподаткування і кумулятивного ефекту;
- рівність умов щодо сплати податку на додану вартість як виробниками, так і продавцями;
- стимулювання експорту, оскільки вивезення продукції в переважній більшості розвинутих країн не обкладається ПДВ;
- спрощення контролю за рухом товарів, робіт і послуг;
- забезпечення високих регулярних і рівномірних державних доходів;
- зростання зацікавленості у збільшенні прибутків, їх нагромадженні та інвестуванні, бо безпосереднім об'єктом податку виступають витрати.

Головною хвибою ПДВ є його безпосередній вплив на загальний рівень цін і регресивний характер особливо щодо малозабезпечених верств населення. Та, враховуючи соціально-економічний стан України, вади податку нівелюються його позитивним значенням.

В умовах перехідного періоду, на початку 90-х років, наша економіка не була готова до

введення податку на додану вартість. Нездатність державних органів влади правильно використовувати фіскальні функції ПДВ й часті зміни податкової політики спричинили негативні наслідки його функціонування. Зокрема, ставки ПДВ змінювалися тричі. Законом України "Про податок на додану вартість" 1991 року було встановлено ставку ПДВ у розмірі 28%, а вже через рік однойменним урядовим декретом ставку було знижено до 20%. Зважаючи на значний дефіцит бюджету, з 18.05.1993 року вона знову піднялася до рівня 28%, але через масове ухилення від сплати податку позитивного результату це не дало. Тому спочатку постановою від 31.05.1995 року, а потім законом від 03.04.1997 року Верховна Рада України знизилу ставку ПДВ знову до 20%. Така часта зміна податкової політики не додала авторитету державі. Та все ж податок на додану вартість відбувся як ефективна форма ринкових фінансових взаємовідносин держави і її суб'єктів, у 2000 році його питома вага у доходах Державного бюджету України становила 26,5% — це найвищий показник серед податкових надходжень.

Значимо, що позитивна роль податку на додану вартість полягає у його фіскальній функції, тобто мобілізації величезних фінансових ресурсів до державного бюджету України.

Питома вага податку на додану вартість у структурі доходів державного бюджету, зокрема за 1999—2002 роки, значна (див. табл.). Так, у 1999 році вона становила 42,1%, 2000 році — 26,5%, 2001-му — 27,7%, 2002-му — 28,4%. Щоправда, ці дані свідчать про деяке зменшення частки ПДВ у доходах бюджету (хоч в абсолютному вимірі надходження з ПДВ невпинно зростають: у 1999 році — 8409,2 млн. грн., 2000-му - 9437,7 млн. грн., 2001 році -11628,7 млн. грн., у 2002-му — 12887,8 млн. грн.), але це відбувається на фоні деякого пожвавлення економіки, зумовленого появою ознак подолання кризових явищ і зростанням доходів бюджету з інших джерел. Найявний і негативний аспект: зменшення оподаткованого обігу і відповідно фактичного рівня збору цього податку внаслідок зростання тіньового сектору економіки і необґрунтованого лавиноподібного збільшення податкових пільг. Значимо, що в таблиці наведені провідні податки, які надходять до Державного бюджету України.

Аналізуючи функціонування ПДВ у країні, важко не помітити тих дискусійних, проблемних моментів, що супроводжують його адміністрування.

Законом України "Про податок на додану вартість" недостатньо врегульовані відносини між платником і контролюючими органами з точки зору виникнення податкових зобов'язань. Адже в умовах кризи платежів ( в Україні забезпечення економіки монетарною масою у 4—6 разів нижче щодо ВВП, ніж у розвинутих країнах) виникнення податкових зобов'язань як першої події на дату відвантаження товарів тільки збільшує ризик їх невиконання. А безпроцентне кредитування держави платником може підірвати фінансово-господарський стан його виробництва. Податкове зобов'язання має виникати з моменту зарахування коштів на розрахунковий рахунок у банку. Ще більші диспропорції виникають у разі закупівлі сировини підприємствами з тривалим циклом виробництва,

Таблиця. Структура доходів ( провідні податки ) Державного бюджету України за 1999—2002 роки<sup>3</sup>

Доходи	Роки							
	1999		2000		2001 (план)		2002 (план)	
	ума, млн.грн.	итома вага,	ума, млн. грн.	итома вага, %	ума, млн. грн.	итома вага,	ума, млн. грн.	итома вага,
Податок на додану вартість	409,2	2,1	437,7	6,5	1628,7	7,7	2887,8	8,4
Прибутковий податок з громадян	528,3	,6	644,3	5,8				
Податок на прибуток підприємств	322,9	,6	232,2	,5	468,9	5,4	0213,7	2,5
Акцизний збір	203,3	,0	089	,9	735,5	,5	218,2	,0
Інші доходи	518,5	7,7	7252,5	8,3	1157,6	0,4	9070,8	2,1
Всього доходів	9982,2	00	5655,7	00	1990,7	00	5390.5	00

адже на довгий час (інколи роки) вилучаються з обороту підприємства значні кошти, і лише тоді, коли продукція буде реалізована, підприємство зменшить своє податкове зобов'язання на суму податкового кредиту.

Із виходом держави з економічної кризи податки, як ніколи, мають стимулювати вітчизняного виробника до збільшення потужностей із виробництва конкурентоспроможної продукції (послуг).

Процес стимулювання інвестиційної діяльності та активності людського фактору в Україні, як правило, передбачає надання податкових пільг. Однак останні можуть негативно впливати на економічний розвиток. З одного боку, вони активізують інвестиційні процеси, структурні зміни, з другого — припиняють людську гідність, впливають на умови конкуренції, відкривають додаткові можливості для зловживань, ухилення від сплати податків. А. Вагнер стверджував: податки повинні бути обов'язковими для всіх платників.

Поки що склалася така тенденція, за якої кількість суб'єктів оподаткування із пільгами щодо ПДВ збільшується у чотири-п'ять разів швидше за кількість зареєстрованих. За даними Комітету Верховної Ради України з питань фінансів і банківської діяльності, за 2001 рік надано пільг із ПДВ на суму близько 18 млрд. грн. При раціональному залученні цих фінансових резервів можна було б розв'язати багато проблем, пов'язаних як із функціонуванням ПДВ, наприклад, ліквідацією заборгованості з експортного відшкодування, так і з поліпшенням загальної економічної ситуації. Отримання пільг є виключно засобом ухилення від сплати податків, а не мотивом виробничо-фінансової активності. Отже, виникає необхідність відмовитися від податкових пільг і застосувати дієвіший стимулюючий засіб, адже держава може стимулювати тих, хто цього потребує, за рахунок державних дотацій, субсидій, інвестицій, пільгового кредитування і, нарешті, коригування ставок податку на додану вартість.

Зауважимо, що для теперішнього періоду ставка ПДВ у розмірі 20% завищена і не стимулює сукупного попиту. Відомо, що ціна продукції надто висока через високу ставку ПДВ, споживання її обмежується, надходження до бюджету за таких умов не збільшуються. І навпаки, за меншої ставки ПДВ відповідно збільшується споживання продукції, тому надходження до бюджету зростають. Тобто тут слід знайти "золоту середину". У більшості країн, які застосовують ПДВ, дотримуються диференціації ставок, тобто встановлюють мінімальні ставки, стандартні й максимальні. За стандартною ставкою ПДВ оподатковується основна маса товарів, за мінімальною — товари першої необхідності, як правило, продукти харчування, і за максимальною — предмети розкоші.

Безумовно, зі збільшенням ставок ПДВ ускладнюється механізм оподаткування, з однією ставкою він набагато простіший. Однак насамперед нині головне, як найсправедливіше розподілити тягар ПДВ між споживачами і забезпечити підґрунтя для невпинного піднесення економіки. Досвід розвинутих країн підказує, як краще це можна робити. Так, наприклад, у Франції використовуються три ставки: 28%; 18,6% і 5,5%<sup>4</sup>.

Проблемою функціонування податку є відшкодування підприємствам бюджетної заборгованості з ПДВ за операції експорту продукції. Нагромаджена заборгованість за 2001 рік сягає близько 6 млрд. грн.. Згідно з чинним законодавством відшкодування ПДВ передбачене, але податкова служба, стежачи за виконанням дохідної частини бюджету, намагається списати ці суми. Зважаючи на цю проблему, а також на те, що 60% ВВП створюється за рахунок зовнішньоекономічної діяльності, об'єктивно необхідно до експортних операцій замість нульової ставки застосовувати мінімальну ставку 5% для вирівнювання умов господарювання і посилення контролю з боку держави.

Потребує перегляду ситуація із справлянням ПДВ з імпортних товарів, базою оподаткування яких є митна вартість товарів з урахуванням сум мита, митних зборів, а з підакцизних товарів ще й акцизний збір. Це суперечить суті ПДВ, призводить до подвійного, навіть потрійного оподаткування, адже мито й акцизний збір не є доданою вартістю. За цієї ситуації держава переслідує суто фіскальні інтереси.

Реформування в економіці неминує супроводжується зміною оподаткування як основи взаємовідносин підприємців і держави. Але дуже часті зміни в законодавстві (до Закону "Про податок на додану вартість" від 03.04.1997 року вже внесено близько 70 змін і доповнень) призводять до неефективної діяльності як платників, так і податкової служби.

На формування податкової системи більшості розвинутих країн суттєво вплинув інститут місцевого самоврядування, адже, коли сильні регіони, то й сильна держава, але за умови наявності у місцевих органів влади значних фінансових ресурсів. Сьогодні за рахунок місцевих податків формується 3% доходів місцевих бюджетів. Практика зарубіжних країн свідчить, що у середньому в Європі 50% доходів місцевих бюджетів формується за рахунок місцевих податків і зборів. Отже, необхідно вживати заходів для розширення економічної самостійності регіонів, особливо депресивних, де дуже болісно відчувається дефіцит коштів.

Зважаючи на те, що майже вся товарна маса виробляється і реалізується в регіонах, а ПДВ повністю вилучається до державного бюджету, необхідно встановити нормативи відрахувань від ПДВ до місцевих бюджетів, що значно сприятиме зростанню виробництва продукції і відповідно збільшенню надходжень до державного бюджету. Адже місцеві органи влади будуть зацікавлені у якнайповнішому залученні громадян до сплати податку через мінімізацію тіньових розрахунків.

На сучасному етапі розгляду і затвердження Податкового кодексу слід відкидати (після детального аналізу) популістські заяви щодо ліквідації ПДВ. Наприклад, пропонується замінити його податком з обігу у формі податку з реалізації, що може призвести до таких наслідків:

— зростуть ціни, бо податок з обігу стягується з усієї його вартості, а коли кількість стадій виробництва і обігу значна, виникає кумулятивний ефект;

— занепаде малий і середній бізнес через монополізацію економіки, спричинену бажанням зменшити податкові зобов'язання шляхом ліквідації кумулятивного ефекту;

— національні товари через високі ціни будуть неконкурентоспроможними на зовнішніх ринках, бо експортні операції також обкладатимуться податком і на внутрішніх ринках порівняно з оподатковуваними один раз імпортованими товарами;

— зруйнуються міжнародні торговельні зв'язки внаслідок втрати чинності договорами про уникнення подвійного оподаткування;

— погіршиться економічна ситуація, зросте тіньовий сектор економіки. Україна, яка має надію увійти в майбутньому до Європейського союзу,

виконала основні вимоги визначення ПДВ на базі основних принципів. За основу взято 6-ту директиву ЄЕС-ЄЕТ побудови системи цього податку в

західноєвропейських країнах, і ми сподіваємося, що це відкриє Україні шлях до прогресу.

В умовах переходу до ринкових відносин і побудови соціально орієнтованої демократичної держави об'єктивно необхідно створити потенційні умови забезпечення держави фінансовими ресурсами для регулювання соціально-економічних процесів із метою інтеграції у світове співтовариство.

Саме податок на додану вартість за умови його ефективного використання є надійним джерелом збільшення доходів бюджету. Проблема його реформування — важливий етап становлення податкової системи України. Будемо сподіватися, що з уведенням Податкового кодексу механізм використання ПДВ відобразатиме економічні реалії української економіки.