

УДК 336.22

Напрями удосконалення системи непрямого оподаткування в Україні

Кміть В.М.

кандидат економічних наук,
доцент кафедри фінансів, грошового обігу і кредиту
Львівського національного університету імені Івана Франка

Волощук О.Г.

студентка
Львівського національного університету імені Івана Франка

У статті проаналізовано місце непрямих податків у структурі податкових надходжень Зведеного бюджету України. Досліджено актуальні питання системи справляння та адміністрування непрямих податків за кордоном та можливість застосування такого досвіду в Україні. Визначені ключові напрями удосконалення системи непрямого оподаткування в контексті створення сприятливих умов для ведення бізнесу в Україні.

Ключові слова: непрямі податки, система непрямого оподаткування, акцизний податок, мито, податок на додану вартість, національна економіка.

Кмит В.М., Волощук О.Г. НАПРАВЛЕНИЯ СОВЕРШЕНСТВОВАНИЯ СИСТЕМЫ НЕПРЯМОГО НАЛОГО-ОБЛОЖЕНИЯ В УКРАИНЕ

В статье проанализированы косвенные налоги в структуре налоговых поступлений Сводного бюджета Украины. Исследованы актуальные вопросы системы взимания и администрирования косвенных налогов за рубежом и возможность применения такого опыта в Украине. Определены ключевые направления совершенствования действующей системы косвенного налогообложения в контексте создания благоприятных условий для ведения бизнеса в Украине.

Ключевые слова: косвенные налоги, система косвенного налогообложения, акцизный налог, пошлина, налог на добавленную стоимость, национальная экономика.

Kmit V.M., Voloshchuk O.H. DIRECTIONS FOR IMPROVEMENT OF THE SYSTEM OF IMMEDIATE TAXATION IN UKRAINE

In the article the place of indirect taxes is analysed in the structure of tax receivables of the Erected budget of Ukraine. The pressing questions of the system of production and administration of indirect taxes are investigational abroad and the possibility of application of such experience in Ukraine. Certain key trends of improvement of the operating system of indirect taxation in the context of creation of favourable terms were determined for doing business in Ukraine.

Keywords: indirect taxes, system of indirect taxation, excise tax, duty, value added tax, national economy.

Постановка проблеми. Сучасна динаміка розвитку державних фінансів, базовими складниками яких є бюджетна та податкова сфери, в Україні характеризується досить показовими тенденціями посилення ролі окремих складників податкового регулювання у вирішенні практичних соціально-економічних завдань держави. Крім того, поглиблення інтеграції національної економіки у світову економіку та торгівлю виявляє зростаючу залежність конкурентоспроможності економіки від рівня ефективності та конкурентоспроможності системи оподаткування в країні. У сучасних умовах цінових та кон'юнктурних коливань на зовнішніх ринках усе помітнішу роль відіграють податки, що безпосередньо стосуються сфери споживання та цінового

регулювання. До таких податків належать, зокрема, акцизи, мита та податок на додану вартість (далі – ПДВ). За класичними підходами податкової класифікації йдеться про податки на споживання (consumption axes) або ж непрямі податки (indirect taxes).

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Розробленню теоретичних основ організації та регулювання податкових відносин присвячені праці низки зарубіжних учених: Р. Багла, Р. Берда, К. Едель, В.Н. Лексина, Р. Масгрейва, Д. Стігліца, А.Н. Швецова та ін. У вітчизняній літературі зазначені питання досліджувались у роботах В. Асадчева, В. Бодрова, О. Дроздовської, О. Кауна, В. Рибак, О. Сидорця, С. Слухая, В. Толуб'яка та ін. Основні принципи побудови податкової системи загалом

та окремих її складників досить широко розглянуті як класиками економічної науки, так і сучасними вченими. Більшість наукових праць орієнтована на виявлення загальних тенденцій функціонування податкової системи, водночас багато проблем, пов'язаних з опрацюванням заходів з управління системою непрямого оподаткування, аналізом ролі її складників та формуванням її оптимальної структури, залишаються невирішеними і є актуальними донині.

Метою статті є проведення аналізу справляння та адміністрування непрямих податків, а також формування напрямів удосконалення системи непрямого оподаткування в Україні з урахуванням зарубіжного досвіду.

Виклад основного матеріалу. У нинішніх умовах розвитку національної економіки непрямі податки відіграють надзвичайно важливу роль у загальній системі оподаткування. Саме тому вдосконалення системи непрямого оподаткування є однією із актуальних проблем сьогодення, оскільки непрямі податки відіграють дедалі важливішу роль, що створює умови підвищення еластичності їх впливу як на бюджет, так і на процес формування і розподілу ВВП, що є необхідним із погляду забезпечення умов для стабільного економічного зростання.

Непрямі податки є стабільним джерелом доходів, зокрема, в Україні, оскільки за їх рахунок формується близько 50% доходів Державного бюджету, що особливо важливо в умовах мобілізації основних факторів виробництва в процесі євроінтеграції. Динаміка непрямих податків та їх частка у ВВП та доходах державного бюджету підтверджують

їх фіскальну роль у формуванні фінансових ресурсів, необхідних для виконання функцій та завдань, покладених на державу (табл. 1).

Впродовж останніх років в Україні докладалося чимало зусиль для створення та вдосконалення системи непрямого оподаткування, перетворення непрямих податків на дієві важелі національної економіки. При цьому головною метою є створення в Україні стабільної системи непрямого оподаткування, яка б забезпечила достатній обсяг надходжень до бюджету, ефективне функціонування економіки країни та справедливий підхід до оподаткування всіх категорій платників податків.

Оподаткування доданої вартості – одна з найважливіших форм непрямого оподаткування. У країнах – членах ЄС ПДВ є важливим джерелом прибуткової бази бюджету ЄС. Ставки ПДВ в окремих країнах ЄС різняться, але у більшості країн вони диференційовані, а основна ставка не перевищує 18%.

У Франції, зокрема, діє чотири ставки ПДВ: основна – 18,6%, підвищена – 22%, яка застосовується до оборотів з реалізації автомобілів, алкогольних і тютюнових виробів, хутра та інших предметів розкоші. Зменшені ставки застосовуються в розмірі 7% та 5,5%. Перша ставка – для оподаткування товарів культурного вжитку, друга – для товарів першої необхідності. У Великобританії діє основна ставка 17,5%. Від оподаткування звільнені продовольчі товари і транспортні послуги. У Німеччині застосовується ставка податку 15%, для продовольчих товарів і книжково-журнальної продукції – ставка 7%. Диференційовані ставки застосовуються і в Італії, Іспанії, Греції [1, с. 101].

Таблиця 1

Динаміка та структура формування податкових надходжень Зведеного бюджету в Україні в 2010-2016* рр.

Показники	Роки							Приріст 2015/2014	
	2010	2011	2012	2013	2014	2015	2016*..	абсол	відносн
Доходи бюджету	314,5	398,6	445,5	442,8	456,1	652,0	715,5	196,0	143,0
у % до ВВП	29,1	30,6	31,6	30,4	28,7	32,9	31,6	4,2	
Непрямі податки	175,8	190,4	178,3	196,7	289,5	340,0	92,8	147,2	147,2
у % до ВВП	11,4	13,5	13,5	12,3	12,4	14,6	15,0	2,2	
Податок на додану вартість	86,3	130,1	138,8	128,3	139,0	178,5	230,5	39,4	128,4
у % до ВВП	8,0	10,0	9,8	8,8	8,8	9,0	10,2	0,3	
Акцизний податок	28,3	33,9	38,4	36,7	45,1	70,8	89,8	25,7	157,0
у % до ВВП	2,6	2,6	2,7	2,5	2,8	3,6	4,0	0,7	
Мито	8,9	11,8	13,2	13,3	12,6	40,3	19,6	27,7	319,6
у % до ВВП	0,8	0,9	0,9	0,9	0,8	2,0	0,9	1,2	

Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України [6]

У системі непрямого оподаткування України також варто відзначити найбільшу фіскальну ефективність ПДВ, який у сучасних умовах господарювання потребує подальшого пошуку напрямів вдосконалення його справляння та адміністрування, що є важливим завданням та однією з актуальних загальноекономічних проблем, що потребує вирішення. Питання удосконалення механізму справляння та адміністрування ПДВ, підвищення рівня його прозорості, погашення заборгованості з відшкодування і запобігання її виникнення у майбутньому – пріоритетні у розробках і в практичній діяльності органів Державної фіскальної служби України.

Згідно із ситуацією, що склалася сьогодні у вітчизняній практиці оподаткування ПДВ, бачимо, що цей процес має певні недоліки, такі як неможливість реального відшкодування з бюджету суми надлишку податкового кредиту над податковим зобов'язанням та низька фіскальна ефективність цього податку. Встановлено, що причини бюджетної заборгованості з відшкодування ПДВ мають комплексний характер: недоотримання запланованих надходжень ПДВ до державного бюджету; прорахунки в процесі планування податкових надходжень; перевищення фактичного рівня сальдо експортно-імпортних операцій над прогнозними значеннями, внаслідок чого фактичні вимоги на відшкодування ПДВ виявляються вищими від очікуваних, які опосередковано враховані під час визначення планових надходжень ПДВ; пред'явлення незаконних вимог на бюджетне та експортне відшкодування податку і зниження податкових зобов'язань; зростання частки експорту у ВВП і додатного сальдо зовнішньоторговельного балансу [2, с. 1].

Недоліки оподаткування доданої вартості також пов'язані з виникненням труднощів щодо відокремлення товарів та послуг, які купують безпосередньо споживачі для кінцевого споживання, від тих, які призначені для подальшої переробки та використання, що зумовлює можливості ухилення від сплати ПДВ.

До чинників, що впливають на фіскальну ефективність цього податку, можна віднести рівень податкової ставки; сальдо експортно-імпортних операцій, здатне зривати чи розширювати податкову базу; обсяг податкових пільг, суму недоїмки, що безпосередньо впливає на величину податкових надходжень. Встановлено, що в перспективі доцільно поступово переходити до диферен-

ційованої шкали ставок, керуючись принципом: товари першої необхідності – знижена ставка, усі інші товари – стандартна ставка. Зазначено, що запровадження диференційованих ставок сьогодні буде малоефективним, оскільки зумовить зростання адміністративних витрат щодо обслуговування ПДВ та значно ускладнить механізм його дії. Щодо розміру ставок ПДВ, то це має визначатися не лише бюджетними потребами, а й реальними доходами споживачів. Зважаючи на обмеженість надходжень від прямих податків, відчутно знизити ставку ПДВ досить проблематично. Реалізувати такий захід можна лише надзвичайно виважено та поетапно. На користь цього свідчать і тенденції до гармонізації непрямого оподаткування та введення середньої ставки ПДВ на рівні 15% у межах формування єдиного європейського ринку. Тому з метою наближення норм податкового законодавства України з питань податку на додану вартість до відповідних положень ЄС є підстави встановити стандартну ставку ПДВ на рівні 15% і понижену на рівні 0%. Зниження ставки ПДВ з 20% до 15% можливе за рахунок ліквідації великої кількості пільг, що розширить базу оподаткування. Аналізуючи ситуацію з надання пільг із податку на додану вартість, зазначимо, що із загальної їх кількості в оподаткуванні ПДВ вони становлять близько 80% [2].

На нашу думку, зниження ставки ПДВ можливе, але її оптимальний розмір має бути економічно обґрунтований та підтверджений прогнозними розрахунками соціально-економічних наслідків.

Крім цього, вдосконалення системи непрямого оподаткування загалом і ПДВ зокрема повинне базуватися на вирішенні проблеми забезпечення достатніх надходжень до бюджету за рахунок збільшення обсягів виробництва і споживання, розширення обсягів інвестиційної діяльності, адже саме ПДВ не позначається на інвестиціях та не впливає на рішення щодо інвестування.

Одним із напрямів удосконалення адміністрування ПДВ в Україні є встановлення як об'єкта оподаткування різниці між цінами реалізації товарів (робіт, послуг) і цінами, за якими проводять розрахунки з постачальниками, включаючи суму ПДВ. Така зміна об'єкта оподаткування нівелює одну з найгостріших проблем – відшкодування ПДВ. У результаті цього значно спроститься процедура адміністрування ПДВ як суб'єктам підприємницької діяльності, так і контролюючим органам.

Акцизний податок – непрямий податок на окремі товари (продукцію), визначені законом як підакцизні, який включається до ціни цих товарів (продукції) [3, с. 12].

Залежно від методу встановлення надбавки розрізняють фіксовані і пропорційні ставки акцизів. Фіксовані – встановлюються в грошовому вимірі на одиницю товару. Пропорційні ставки акцизу встановлюються у процентах до обороту реалізації [4, с. 238].

В окремих країнах надходження від акцизних податків є вагомою статтею бюджетних доходів. У Польщі, Чехії та Угорщині надходження від акцизних зборів становлять 10–15% усіх податкових надходжень, в Канаді – 9,9%, в Японії – 7,3%, у США – 6,8% [3, с. 13].

Важливим аргументом на користь застосування акцизного податку в податкових системах розвинених країн світу є можливість регулювання за допомогою диференціації ставок рівня рентабельності підакцизних товарів та врахування змін, які очікуються на споживчому ринку внаслідок введення чи підвищення ставок цього податку. Наявність властивих акцизам позитивних ознак зумовлює досить чільне його місце в податкових системах розвинених країн світу, досвід яких є корисним для України, особливо зважаючи на обраний нею курс на гармонізацію з податковою системою країн ЄС.

Нині в Україні також порушується регулююча роль оподаткування акцизним податком, оскільки підвищене оподаткування окремих видів товарів зумовило зростання тіншового обсягу, ухилення від оподаткування і, що найголовніше, появу великої кількості неякісної, фальсифікованої продукції. Тому потрібні виважені загальнодержавні заходи протекціоністського характеру: жорсткий контроль за виробництвом і імпортом підакцизних товарів, встановлення державної монополії на виготовлення окремих із них, підвищення відповідальності за ухилення від оподаткування.

Серед напрямів вирішення проблем оподаткування акцизним податком можна виокремити впровадження поступового механізму справляння акцизного податку до вимог ЄС в умовах наближення України до європейського співтовариства; приведення плати за ліцензії до рівня компенсації наданих державою послуг; формування ефективної системи акцизних податків із використанням економічно обґрунтованого рівня і структури ставок; поступове збільшення частки акцизу в ціні реалізованих підакцизних товарів шля-

хом підвищення ставок акцизного податку на лікєро-горілчані, тютюнові вироби, а також встановлення і поступове збільшення мінімального податкового зобов'язання зі сплати акцизного податку в твердій сумі з одиниці реалізованої продукції; збільшення частки акцизного податку в дохідній частині бюджету та посилення його регулюючого впливу на ціноутворення на ринку товарів, шкідливих для здоров'я населення, з метою зменшення обсягу їх споживання; поступове запровадження акцизних складів для окремих видів товарів тощо [2].

Останнім часом доведено актуальність поступового зміщення акцентів реформування митно-тарифної політики України відповідно до норм і принципів ЄС та умов ГАТТ/СОТ. Для цього потрібне введення диференційованого підходу до рівня митного оподаткування залежно від того, виробляється товар в країні на недостатньому, достатньому або надлишковому рівні; введення заходів митно-тарифного захисту сільськогосподарського виробництва України, у тому числі шляхом застосування сезонних митних податків; скорочення переліку країн, які користуються пільгами в області митного оподаткування; встановлення меж у 30% для імпортних митних податків і розроблення графіків поступового зниження рівня митного оподаткування імпорту з доведенням протягом 5–7 років до рівня, передбаченого домовленостями в межах ГАТТ; введення єдиного порядку сплати акцизів і ПДВ на імпортні товари. Всі ці заходи спрямовані на адаптацію законодавства України у сфері митно-тарифної політики до норм і правил, що закріплені системою ГАТТ, і поступове входження України в міжнародне торгове співтовариство.

Висновки. Отже, урахування зарубіжного досвіду в частині удосконалення системи непрямого оподаткування в Україні дасть змогу:

- наблизити вітчизняне законодавство з непрямих податків до вимог ЄС, а саме скоротити перелік пільгових операцій та перехід до диференційованої шкали ставок непрямих податків;

- удосконалити механізм справляння непрямих податків, забезпечуючи стабільність надходжень до бюджетів різних рівнів, а також їх ефективність та простоту в адмініструванні;

- зменшити тінізацію економіки, спростити податкове законодавство, бухгалтерський та податковий облік, зберегти фінансові стимули

для експортерів, зменшити соціальне навантаження та встановити оптимальне співвідношення між непрямими податками.

Вважаємо, що порушена проблематика потребує подальших поглиблених досліджень, результати яких неодмінно мали б бути враховані під час вироблення науково-обґрунтованих підходів до реформування чин-

ної системи справляння та адміністрування непрямих податків зокрема, що забезпечить створення сприятливих умов для ведення бізнесу в Україні, здійснення інновацій, зростання споживчого попиту на внутрішньому ринку за одночасного динамічного збільшення сукупних податкових надходжень до бюджетів усіх рівнів та цільових фондів держави.

ЛІТЕРАТУРА:

1. Чередниченко О.М. Непряме оподаткування в Україні на шляху інтеграції до Європейського союзу / О.М. Чередниченко // *Фінанси України*. – № 7. – 2016. – С. 98–104
2. Про схвалення концепції реформування податкової системи: Розпорядження КМУ від 19.04.2007 р. № 56-р [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/56-2007-%D1%80>
3. Єфименко Т.І. Основні напрями трансформації податкової системи в Україні. // *Фінанси України*. – 2007. – № 9 – С. 11–15.
4. Дєєва Н.М., Редіна Н.І., Дулік Т.О. та ін. *Оподаткування в Україні: Навч. посіб.* / За ред. Н.І. Редіної. – К.: Центр учбової літератури, 2016. – 544 с.
5. Іванов Ю.Б., Давискиба Е.В. *Системи оподаткування зарубіжних країн: Навч. посібник*. – Харків, 2015. – 224 с.
6. *Державна казначейська служба України*. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.treasury.gov.ua>.