

РОЛЬ ТА МІСЦЕ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ У ПОДАТКОВІЙ ПОЛІТИЦІ ДЕРЖАВИ

Анотація. Розглянуто становлення непрямого оподаткування, проведено аналіз співвідношення прямих та непрямих податків у податкових системах зарубіжних країн та України, проаналізовано фіскальний потенціал непрямих податків, запропоновано напрями реформування непрямого оподаткування в Україні.

Аннотация. Рассмотрено становление косвенного налогообложения, проведен анализ соотношения прямых и косвенных налогов в налоговых системах зарубежных стран и Украины, проанализирован фискальный потенциал косвенных налогов, предложены направления реформирования косвенного налогообложения в Украине.

Annotation. The establishment of indirect taxation is considered, the analysis of the ratio of direct and indirect taxes in the tax systems of foreign countries and Ukraine is carried out, the fiscal capacity of indirect taxes is analysed, the lines of indirect taxation reforms in Ukraine are proposed.

Ключові слова: система оподаткування, податкова політика, фіскальний потенціал, ПДВ, акцизний податок.

На сучасному етапі розвитку економіки чи не найголовніше місце посідає питання розробки структури національної системи оподаткування. Проблема полягає в знаходженні меж оптимального співвідношення прямих і непрямих податків у структурі податкової системи, тобто у визначенні основного об'єкта спрямованості податкового тиску – споживання, одержання доходів, використання природних ресурсів тощо.

На сьогоднішній день в Україні постійно ведуться спроби модернізувати та трансформувати чинну податкову систему. Насамперед, це робиться з метою наповнення бюджету країни, тобто держава, в першу чергу, переслідує фіскальні цілі. На сьогодні залишається відкритим питання вибору податкової політики та побудови справедливої і зрозумілої системи оподаткування. Адже основною метою податкової політики повинно бути забезпечення фінансових потреб держави, економічного зростання та сприяння гармонізації інтересів держави та платників податків з урахуванням соціально-економічної ситуації в країні.

Отже, для визначення оптимальної податкової політики, перш за все, необхідно дослідити вплив податків на соціальні та економічні процеси в державі, а також дати оцінку фіскального потенціалу непрямих податків.

У вітчизняній науковій літературі приділяється значна увага вдосконаленню податкової системи України, податковій політиці держав, у тому числі питанням непрямого оподаткування та його впливу на соціально-економічний розвиток держави. Це можна побачити у наукових розробках Андрущенко В. Л., Азарова М. Я., Данілова О. Д., Іванова Ю. Б., Кошчука Т. В., Крисоватого А. І., Майбурова І. А., Мельника В. М., Нікітішина А. А. та ін. Проте ще залишається ряд питань щодо визначення ролі та місця непрямих податків у сучасній податковій політиці України.

Метою статті є проведення аналізу співвідношення прямих і непрямих податків у податковій системі України, сучасного фіскального значення непрямих податків, а також пошук можливостей вдосконалення оподаткування ПДВ та акцизним податком в Україні.

У кінці XVII – на початку XVIII ст. в європейських країнах стала формуватися адміністративна держава, що створила апарат чиновників і ввела достатньо чітку і раціональну податкову систему, яка складалася з прямих і непрямих податків. Податки на предмети споживання давали великі доходи, але вони значною мірою стримували розвиток торгівлі. Тоді ж почалося теоретичне осмислення ролі непрямих податків у фінансуванні витрат держави [1, с. 15].

Податок з обороту (попередник ПДВ) мав індивідуальні норми обкладання для окремих товарів та обраховувався у більшості випадків для конкретних видів продукції у вигляді різниці між роздрібною ціною та оптовою ціною підприємства. Система ПДВ вперше була запропонована у Німеччині у 1919 році Вільгельмом фон Сіменсом. Тоді цей податок мав назву "облагороджений податок з обігу", або "облагороджений обіговий податок". Проте до моменту введення його в дію пройшло багато часу. У 1954 році французький вчений М. Лоре описав схему дії податку на додану вартість, надав його економічне обґрунтування та запропонував замінити ним податок з обігу. Саме так Франція стала першою країною, яка змінила структуру податків на споживання, замінивши податок з обороту на ПДВ.

Необхідність переходу до ПДВ була обумовлена тим, що на певному етапі податок з обороту став заважати розвитку виробництва і конкуренції. ПДВ є непрямим загальним податком на споживання. Також його називають універсальним акцизом. Тобто ПДВ – модифікована форма податку з обороту в багаторівневій формі. Він зберігає переваги інших податків на споживання, однак позбавлений їх основних вад. Як і податок з обороту, ПДВ справляється на кожній стадії виробництва та реалізації продукції. Оскільки оподатковується лише вартість, додана

на кожній стадії, сума ПДВ залежить від реального внеску цієї стадії у вартість кінцевого продукту, яка дорівнює сумі доданих вартостей усіх стадій виробництва та обігу [1, с. 36–37].

Запровадження ПДВ викликало багато дискусій, однак у підсумку податкове законодавство понад сорока країн світу міцно закріпило його як одне із основних джерел поповнення дохідної частини бюджету.

Що стосується становлення непрямого оподаткування в Україні, то вітчизняна практика акцизного оподаткування розпочалася з 1992 року. У грудні 1991 року було прийнято закони України "Про акцизний збір" та "Про податок на додану вартість", які було введено у дію з 1992 року. Акцизний збір та ПДВ своїм введенням замінили податок з обороту. Але впровадження непрямого оподаткування в Україні більшою мірою було ґрунтоване не на міжнародній практиці оподаткування ПДВ та акцизом, а на попередньому досвіді податку з обороту. З 2003 року сформована система оподаткування набула більш сучасних рис, але вона все ще залишалася доволі складною, оскільки акцизним збором оподатковувався широкий перелік товарів, а справляння акцизу регулювалося різними нормативними актами.

Після прийняття ПКУ у грудні 2010 року реформування системи непрямого оподаткування не зупинилось. На сьогоднішній день продовжується модернізація та оптимізація системи оподаткування. З моменту впровадження акцизів в Україні, документи з питань акцизного оподаткування зазнавали чимало змін. Це обумовлено як економічною, так і політичною ситуацією в країні, державною політикою регулювання виробництва та обігу окремих видів підакцизних товарів, а також адаптацією українського законодавства до вимог ЄС.

Отже, незважаючи на те, що стосовно справляння ПДВ існує багато дискусій, його скасування не є доцільним, адже ПДВ забезпечує вільний рух товарів між країнами.

Без сумніву, фіскальні цілі завжди були і будуть залишатися превалюючими – основними. Інші цілі, хоча і вкрай значущі для держави, мають все ж таки другорядний характер. Це пояснюється тим, що фіскальна функція є первинною в оподаткуванні [2, с. 22].

Непрямі податки переважають в Норвегії, Франції, Австралії, Італії, Греції, Іспанії, зростання їх ролі відбулося в Швеції. У Франції на частку ПДВ припадає 45 % усіх податкових надходжень до бюджету. Приблизно такою ж є частка ПДВ до загального обсягу податкових платежів у державний бюджет в інших країнах-членах ЄС.

Оптимальне співвідношення прямих і непрямих податків має визначитися, виходячи з притаманних цим податкам переваг та недоліків і національних особливостей окремих країн [3, с. 61]. ПДВ характеризується рядом суттєвих переваг. Він виконує фіскальні функції, одночасно здійснюючи економічний вплив на макроекономічні показники: регулює попит та пропозицію, стимулює певні галузі. Також стягування ПДВ з витрат посилює зацікавленість у зростанні доходів. Від ПДВ значно складніше ухилитися. Одночасно зростання податкових надходжень зменшує бюджетний дефіцит, скорочує потребу в державних позиках.

Для оцінки фіскального потенціалу податків, перш за все, необхідно дати його визначення. Фіскальний потенціал – це максимально можлива сума надходжень за певний період часу, яка може бути мобілізована, а також сума невикористаних можливостей щодо оподаткування.

Широке розповсюдження акцизного оподаткування пояснюється, перш за все, високим фіскальним потенціалом цього податку. Адже акциз є одним із важливих бюджетоформуючих податків і містить в собі певний прихований потенціал, тобто при вмілому застосуванні він здатен забезпечити більші надходження. У податкових надходженнях до державних бюджетів зарубіжних країн цей податок займає третє місце після ПДВ та податку на прибуток підприємств. В Україні за даними на 2011 рік акцизний податок посідає четверте місце серед податкових надходжень до Зведеного бюджету після ПДВ, ПДФО та податку на прибуток підприємств. Його частка в податкових надходженнях становить 12,6 %. Це свідчить про недостатню розвиненість та недостатню ефективність адміністрування акцизного податку.

Хоча фіскальна ефективність специфічних акцизів, унаслідок вузької податкової бази, значно нижча, ніж універсальних, однак порівняно з витратами на їх адміністрування, а також фіскальною ефективністю більшої частини інших податків вона є достатньо високою. У деяких західноєвропейських країнах вона перевищує навіть фіскальну ефективність податку на прибуток, поступаючись лише фіскальній ефективності ПДВ і податку на доходи фізичних осіб. За обмеженого переліку підакцизних товарів це пояснюється великими обсягами їх продажу за умови невеликої кількості виробників, що полегшує контроль за сплатою податку; нееластичністю попиту на підакцизні товари за ціною, що підтверджується дослідженнями ринків тютюнових і алкогольних виробів; відсутністю близьких субститутів підакцизних товарів [2, с. 325].

Щодо динаміки надходжень акцизного податку та його питомої ваги у Зведеному бюджеті України в 2007 – 2011 р. [4], то питома вага надходжень від акцизного податку з вітчизняних товарів у бюджеті впродовж 2007 – 2011 р. постійно збільшується (крім 2008 року). Це обумовлено виваженою податковою політикою, в тому числі збільшенням ставок акцизного податку. Питома вага надходжень від акцизного податку з імпортованих товарів також постійно збільшується, але вони займають значно меншу частину в загальному обсязі доходів бюджету ніж надходження від акцизного податку з вітчизняних товарів, що пояснюється політикою держави спрямованою на захист вітчизняних виробників. Що стосується темпів зростання, то у 2009 році відбулося зменшення доходів бюджету та надходжень акцизного податку з імпортованих товарів, далі спостерігається поступове підвищення цих показників. Це обумовлено світовою фінансовою кризою та виходом з неї. Темп надходжень від акцизного податку з вітчизняних товарів значно менший ніж з імпортованих, з 2009 р. спостерігається його зменшення.

Що стосується ПДВ, то питома вага його надходжень стабільно залишається найбільшою серед інших податків. Темпи зростання також залишаються великими (у середньому 130 %), хоча у 2009 – 2010 рр. відбулося їх зменшення, що може бути обумовлено фінансовою кризою.

Питома вага непрямих податкових надходжень в останні роки значно збільшилась порівняно з прямими. Тобто податкова політика останніх років в Україні спрямована на збільшення частки непрямих податків. Це може бути обумовлено рядом переваг непрямих податків, таких, як: висока фіскальна ефективність, оскільки оподаткування споживання є більш стійким і менш гнучким порівняно з прибутком підприємств і доходами громадян; стримуючий вплив на споживання товарів шкідливих для здоров'я; прозорість механізму визначення податкових зобов'язань. Також сплату непрямих податків легше контролювати, наприклад, за допомогою реєстраторів

розрахункових операцій. До недоліків непрямих податків можна віднести те, що вони істотно впливають на ціноутворення і лягають важким тягарем на бідні і соціально незахищені верстви населення.

Співвідношення між прямими і непрямими податками залежить від рівня життя населення, рівня його культури, а також шляхів удосконалення механізму справляння податків. Низький життєвий рівень обмежує масштаби прямих податкових надходжень. Тому, як правило, переважання непрямих податків у структурі державного бюджету спостерігається в країнах, що розвиваються.

У 2007 р. питома вага прямих податків у загальній сумі податкових надходжень становила 47,48 %, а в 2011 р. тільки 39,79 %. Проте питома вага непрямих податків відповідно зростає. Така динаміка була б позитивною, якщо б Україна була країною з багатим населенням і розвинутою ринковою економікою. А в цій ситуації зростання питомої ваги непрямих податків свідчить про те, що основний тягар з наповнення бюджету перекладається саме на малозабезпечені верстви населення. У 2010 р. питома вага прямих податків незначно збільшилась, а непрямих зменшилась, в 2011 р. ситуація знову змінилася – частка непрямих податків зросла. Це може бути пов'язано з прийняттям Податкового кодексу, а саме зниженням ставки податку на прибуток підприємств. При цьому ставка ПДВ залишилася незмінною.

Таким чином, можна зробити висновок, що ПДВ та акцизний податок виконують як фіскальну, так і регулюючу функції та широко використовуються в податковій політиці держави.

Однак фіскальний потенціал акцизного податку в Україні використовується недостатньо. Основними напрямками збільшення його фіскального значення є підвищення ставок (наближення до рівня ЄС), розширення об'єктів оподаткування та посилення контролю за рухом підакцизних товарів.

Роль ПДВ у податковій системі України важко переоцінити. Але щоб цей податок, як і податкова система в цілому, був ефективним, не потрібно забувати про податковий тягар, який несе кінцевий споживач.

Можна запропонувати такі шляхи реформування оподаткування ПДВ:

звільнення від оподаткування соціально значимих товарів чи застосування для них знижених ставок ПДВ, тобто введення диференціації ставок ПДВ залежно від груп товарів;

зниження основної ставки ПДВ (що передбачено ПКУ).

Таким чином, здійснення запропонованих заходів забезпечить виконання принципу соціальної справедливості оподаткування, а також збільшення податкових надходжень до бюджету, що буде служити основою фінансової стабільності держави для здійснення ним заходів з економічного і соціального розвитку.

Наук. керівн. Ревенко О. В.

Література: 1. Податок на додану вартість : навч. посібн. / Азаров М. Я., Ярошенко Ф. О., Мельник П. В. та ін. – Ірпінь : Національна академія ДПС України, 2004. – 396 с. 2. Податкова політика: теорія, методологія, інструментарій : навч. посібн. / під ред. д-ра екон. наук, проф. Іванова Ю. Б., д-ра екон. наук, проф. Майбурова І. А. – Х. : ВД "ІНЖЕК", 2010. – 492 с. 3. Бездітко Ю. М. Співвідношення прямих і непрямих податків в податковій політиці України / Бездітко Ю. М. // Актуальні проблеми державного управління, педагогіки та психології. – 2010. – № 1(2). – С. 60–63. 4. Показники виконання Зведеного бюджету України [Електронний ресурс] // Міністерство фінансів України. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua>.