

СЕКЦІЯ 3 ЕКОНОМІКА ТА УПРАВЛІННЯ НАЦІОНАЛЬНИМ ГОСПОДАРСТВОМ

УДК 336.22

Бедик Ю.М.
*студентка**Навчально-наукового інституту економіки,
оподаткування та митної справи
Університету державної фіскальної служби України*

ЗНАЧЕННЯ ПДВ У СИСТЕМІ УНІВЕРСАЛЬНИХ АКЦИЗІВ

SIGNIFICANCE OF VAT IN UNIVERSAL EXCISES SYSTEM

АНОТАЦІЯ

У статті розглянуто особливості форм універсальних акцизів. Дано порівняльну характеристику форм універсальних акцизів та визначено їх переваги і недоліки.

Ключові слова: акцизи, специфічні акцизи, універсальні акцизи, податок на додану вартість, податок з обороту, податок із продаж, кумулятивний ефект, загальний податок із роздрібного продажу.

АННОТАЦИЯ

В статье рассмотрены особенности форм универсальных акцизов. Дана сравнительная характеристика форм универсальных акцизов и определены их преимущества и недостатки.

Ключевые слова: акцизы, специфические акцизы, универсальные акцизы, налог на добавленную стоимость, налог с оборота, налог с продаж, кумулятивный эффект, общий налог с розничных продаж.

ANNOTATION

The article discusses the features of the universal form of excise taxes. The comparative characteristic forms of universal excises and identified their strengths and weaknesses.

Keywords: excise duty, the specific excise universal excise, value added tax, sales tax, sales tax, cumulative effects, the total tax on retail sales.

Постановка проблеми. Сучасна податкова система України об'єктивно потребує наявності в її складі надійного та стабільного джерела доходної частини бюджету. На сьогодні одним із таких джерел є податок на додану вартість (ПДВ). Проте ПДВ має багато вад і недоліків, про що неодноразово зазначалося на сторінках наукових видань, тому цілком природно постає питання про значення ПДВ як в економічній системі України, так і в системі універсальних акцизів у цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Серед учених, які активно досліджують проблеми ПДВ в Україні та його місце серед універсальних акцизів, слід відзначити таких економістів, як М. Науменко, В. Буряковський, М. Дем'яненко, А. Крисоватий, А. Соколовська, В. Суторміна, О. Молдован та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Під час вирішення питання щодо ПДВ у системі універсальних акцизів більшість дослідників часто звертають увагу на проблеми ПДВ та на необхідність їх вирішення шля-

хом скасування ПДВ. На нашу думку, заміна ПДВ на інший податок чи скасування в процесі європейської інтеграції є неможливим, адже за вступу до Європейського Союзу наявність у країні ПДВ є однією з обов'язкових умов.

Мета статті полягає у спробі з'ясування значення ПДВ у системі універсальних акцизів. Для цього необхідно:

- дослідити форми універсальних акцизів та їх особливості;

- визначити рівень надходжень ПДВ в Україні;

- розглянути можливість заміни ПДВ на інший податок та наслідки такої заміни.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Акцизи – непрямі податки, які встановлюються у вигляді надбавки до ціни і справляються переважно на етапі реалізації товарів (робіт, послуг). Існують універсальні і специфічні акцизи. Перші відрізняються від других тим, що мають ширшу базу оподаткування та уніфіковані ставки, тобто універсальні акцизи встановлюються для всього обсягу реалізації, а спеціальні – тільки на окремі групи товарів із метою регулювання їх рентабельності в силу специфічного характеру цих товарів [5, с. 5].

Перевагами універсальних акцизів є: широка база оподаткування, значні надходження до бюджету (навіть за невисоких ставок), надійність та стабільність податкових надходжень. Негативною рисою універсальних акцизів є значний вплив на зміну цін (за впровадження та збільшення ставок), а отже, і вплив на обсяг попиту та споживання в країні [5, с. 6].

У податковій практиці існують три форми універсальних акцизів: податок з обороту, податок із продажів (купівель) у сфері оптової або роздрібною торгівлі і податок на додану вартість.

Податок з обороту (turnover tax) – універсальний акциз, яким оподатковується вартість товару на всіх етапах просування продукції до споживача. Платником податку з обороту виступає продавець товарів (робіт), який повинен збільшити вартість товару на суму податку з обороту, отримати з покупця загальну вартість товару та

сплатити податок до бюджету. Враховуючи те, що податок з обороту багатостадійний, він має справлятися за невисокою ставкою. Податок характеризується невисокою вартістю, простою справляння та адміністрування. Основним недоліком податку є його кумулятивний ефект, за якого податок нараховується на податок.

Податок з продажу (retail sales tax, singlestage sales tax) – друга форма універсальних акцизів, який на відміну від податку з обороту є одностороннім податком. За класифікацією Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР) податки з продажу справляються на одній із таких стадій: виробництво; складання; оптовий продаж; роздрібний продаж. Залежно від стадії, на якій справляється податок, платником може виступати або виробник (у разі податку з продажу на стадії виробництва) або підприємство, яке здійснює збирання готової продукції (у разі податку на продаж на стадії складання), або оптовий продавець (у разі податку з оптового продажу), або роздрібний продавець (у разі податку з роздрібного продажу). Об'єктом оподаткування виступає загальна вартість реалізації товару.

Податок на додану вартість – третя і найбільш складна форма універсальних акцизів. Це наймолодший універсальний акциз, однак на сьогодні цей податок є дуже поширеним і справляється більше ніж у 135 державах світу. Платниками ПДВ, як й інших універсальних акцизів, є продавці товарів (послуг), які повинні збільшити ціну товару на суму податку, отримати від покупця гроші та перерахувати ПДВ до бюджету. Податок стягується багаторазово на всіх етапах просування продукції до споживача, але об'єктом оподаткування є не обсяг продажу, а додана вартість [5, с. 10].

Уведення ПДВ як альтернативи податкам з продажу та кумулятивному податку з обороту супроводжувалось значними дискусіями, у межах яких сформувався низка аргументів щодо негативних характеристик альтернативних податків порівняно з ПДВ. Як аргументи експерти вказують таке:

- податок на додану вартість вводився як заміна податків з оптових продаж чи каскадних податків з обороту, економічний ефект яких мав довільний характер або стимулював вертикальну інтеграцію виробництва. Застосування ПДВ давало змогу зробити податки на споживання більш нейтральними щодо цін, ефективності виробництва та споживання, а також споживчому вибору, оскільки за системи ПДВ оподаткуванню підлягає споживання домогосподарств, а не покупки підприємств та організацій (окрім кінцевого невиробничого споживання);

- податок на додану вартість має більш широку базу оподаткування, ним оподатковуються не лише роздрібні продажі, але й усі невиробничі покупки підприємств, в яких вони виступають кінцевими споживачами, у тому числі і робіт, що виконуються самим підприємством для власних потреб;

- ПДВ дає змогу зменшити викривлення в цінах міжнародної торгівлі через принципи територіальності, оскільки дає змогу вирівняти або ціни споживачів, або виробників;

- справляння ПДВ по найбільш поширеному в світі методу – методу нарахувань із використанням рахунків-фактур простіше адмініструється та дає змогу більш ефективно боротись з ухиленням від сплати податків, оскільки подібна система забезпечує розподіл загального обсягу податкових зобов'язань для кожного товару (послуги) між декількома платниками – учасниками комерційного циклу;

- у зв'язку з тим, що техніка справляння ПДВ забезпечує збір податку на всіх стадіях виробництва, за деякого ускладнення техніки оподаткування збільшується стійкість величин надходжень податку щодо кон'юнктурних коливань динаміки обороту роздрібно торгівлі [7].

Податок на додану вартість в Україні був запроваджений у 1991 р. відповідно до Закону України «Про податок на додану вартість». Проте питання доцільності введення ПДВ в Україні і до цього часу породжує масу дискусій. Однак дискусія, незважаючи на супроводжуючі її численні політичні заяви, носить винятково теоретичний характер.

Критика сучасної версії українського ПДВ у нашій країні дуже часто супроводжується негативними зауваженнями на адресу системи ПДВ, мотивуючи пропозиції щодо повної відміни цього податку та (або) заміни його іншим видом податку на споживання – податком із продажу або податком на оборот.

Податок на додану вартість – ключовий для доходів бюджету (рис. 1). Але податок дуже складний в адмініструванні і створює великий простір для оптимізаційних схем. За різними оцінками, через ухилення від сплати цього податку бюджет України недоотримує до 25% від чистих надходжень по ПДВ, у країнах ЄС ця цифра в середньому становить лише 10%, говорять автори дослідження [8].

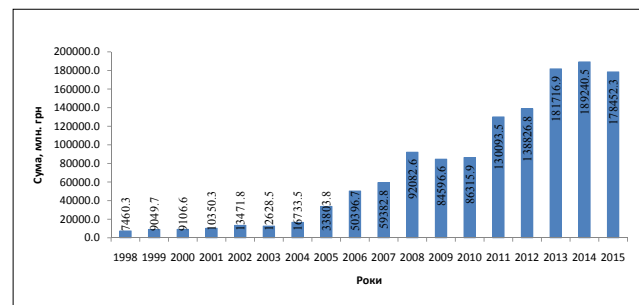


Рис. 1. Динаміка надходжень ПДВ до державного бюджету [6]

До того ж щоб уникнути подвійного оподаткування, експорт з України обкладається нульовою ставкою ПДВ, адже потім підприємства платять цей податок і в країні ввезення товару. Але насправді вони все ж сплачують податок у нашій країні, а потім отримують від-

шкодування ПДВ з бюджету. Це створює простір для зловживань, причому з обох сторін, тому ідея відмовитися від ПДВ і замінити його на інший податок з'являлася вже не раз [8].

Проте, на думку дослідників, питання заміни ПДВ може розглядатися лише у разі заміни на інший податок на споживання, а не збільшення тягаря податку на доходи або прибуток, збільшення податків на міжнародну торгівлю, що, зокрема, не узгоджується з лібералізацією міжнародної торгівлі. Хоча порівняння податків на споживання та податків на доходи вказує на такий недолік податку на споживання, як регресивність, негативний вплив податків на доходи на заощаження та інвестиції є більш значним [3, с. 6].

Кожен із двох непрямих податків має переваги і недоліки порівняно з ПДВ, що робить необхідним детальніший аналіз (табл. 1) [1, с. 5].

Економічна теорія свідчить, що ПДВ, який досконало функціонує, найвірогідніше, забезпечить такі ж доходи, як податок із продажу, який досконало функціонує. Разом із тим у реальному світі це не справджується, оскільки кожен податок підвладний зловживанням та ухиленню від сплати. Податкова база обох податків є в цілому однаковою: кінцеве споживання товарів та послуг. Існують певні обмеження під час оподаткування послуг у випадку обох податків. Зокрема, бюджетні доходи більш захищені у разі ПДВ, оскільки цей податок сплачується на кожному етапі виробництва. Отже, ухилення від оподаткування кінцевим продавцем призведе лише до втрати ПДВ, що повинен бути сплачений на кінцевому етапі. Разом із тим така ж історія у разі загального податку з продаж (ЗПП) означатиме, що втрачено всю суму податку. Більш того, ПДВ часто розглядають як податок, що адмініструють самі платники, оскільки чесний платник податку зацікавлений у тому, щоб його постачальник повністю сплатив ПДВ, що означатиме податковий кредит та зниження податкових зобов'язань. Водночас емпіричні дані свідчать, що рівень ухилення від сплати ЗПП є нижчим, ніж для ПДВ. Це часто пояснюється порівняно низькою ставкою ЗПП, яка найчастіше не перевищує 10%. Якщо ставка буде вищою, ухилення від сплати ЗПП

стрімко зростуть. Зокрема, за ставки понад 10–12% вважають, що ЗПП взагалі не спрацює. Крім того, приблизна оцінка для України свідчить, що сьогодні ПДВ забезпечує в бюджет більші доходи, ніж були б за умови запровадження ЗПП (зі ставкою 10%).

У США діє податок із роздрібного продажу, що відкриває можливість для мінімізації оподаткування операцій з оптового продажу. До речі, ця особливість непрямого оподаткування стала чинником популярності у США гіпермаркетів [7].

Отже, ПДВ, найвірогідніше, буде ефективнішим податком із точки зору адміністрування та дотримання правил оподаткування, ніж ЗПП. Водночас необхідно забезпечити його ефективне адміністрування [1, с. 6].

Податок з обороту є кумулятивним податком, який стягується з виробничого і торговельного обороту. Оподаткування податком з обороту здійснюється на кожній стадії виробництва й обігу продукції. Властивий податку з обороту кумулятивний ефект (чи ефект каскаду) є тим більшим, чим більше перепродажів зазнає певний вид продукції. Отже, уряд оподатковує не лише додану вартість, але й витрати, понесені ними на виробництво і реалізацію товару (послуги). У результаті податок з обороту призводить до викривлень для кінцевих і проміжних продуктів. Отже, податку з обороту бракує важливої риси ПДВ, а саме його нейтральності щодо кількості транзакцій, включених у ланцюг виробництва певного товару. Перехід до податку з обороту може призвести до подорожчання основних фондів, оскільки покупка машин та обладнання (які є необхідними на сьогоднішньому етапі розвитку української економіки) буде оподаткована податком з обороту. Крім того, запровадження податку з обороту, ймовірно, призведе до зміни структури вартості і ціни в економіці, оскільки різний тягар від податку з обороту на різні сектори може вплинути на прибутковість. Оскільки податок з обороту суттєво негативно впливає на галузі промисловість, які є останніми ланками виробничого ланцюга, зрушення в економіці не будуть прийнятними для України. Це була одна причин, через яку багато країн замінили каскадний податок з обороту

Таблиця 1

Порівняльна характеристика форм універсальних акцизів [2]

Характеристика	Податок на додану вартість	Податок із продажу	Податок з обороту
Сутність податку	Непрямий споживчий податок, відсоток від ціни товару (послуги) на кожній стадії виробництва	Непрямий споживчий податок, відсоток від кінцевої вартості реалізованого товару (послуги)	Непрямий податок, відсоток від обороту
Податкова база	Вироблена додана вартість	Кінцеве споживання	Оборот
Виразування по стадіях	Присутнє	Відсутнє	Відсутнє
Оподаткування інвестицій	Відсутнє	Відсутнє	Присутнє
Вплив на міжнародну торгівлю	Не має	Не має	Є
Відносно організаційної форми бізнесу	Нейтральний	Нейтральний	Не нейтральний
Кумулятивний ефект	Не має	Не має	Є

податком на додану вартість. Податок з обороту також стимулює створення вертикально інтегрованих компаній, залучених у виробництво, комплектацію, оптовий та роздрібний продаж продукції, оскільки такі компанії знижують їх зобов'язання зі сплати податку з обороту. Отже, податок з обороту призведе до втрат ефективності, оскільки він спотворює рішення щодо оптимальної організації бізнесу. На відміну від ПДВ каскадний податок з обороту також не є нейтральним до зовнішньої торгівлі. Він стимулюватиме імпорт і шкодитиме експорту, що призводитиме до подальшого погіршення торговельного балансу. Отже, податок з обороту не є нейтральним до цін, розміщення ресурсів та споживання. Крім того, його спроможність забезпечити більші доходи, ніж ПДВ, є сумнівними. За дуже спрощеним сценарієм доходи від податку з обороту становитимуть 16,8% від ВВП та 4,9% від ВВП для ставок податку, відповідно, на рівні 7%¹¹ та 2%. Разом із тим ставка податку 7% є зависокою і призведе до суттєвих викривлень в економіці. Крім того, представлені оцінки не враховують ефект вертикальної інтеграції. Зокрема, початок процесів щодо вертикальної інтеграції у відповідь на впровадження податку з обороту, а також збільшення тіньових транзакцій суттєво знизять ці доходи (принаймні вдвічі), що зробить впровадження такого податку неправильним вибором. Економіка, найвірогідніше, суттєво постраждає від запровадження податку з обороту, що призведе до зниження економічного зростання та звуження податкової бази, і, врешті-решт, податкові надходження також знизяться [1, с. 7].

Досить цікаве порівняння ПДВ з іншими універсальними акцизами провів відомий дослідник непрямих податків О. Молдован. Поділяючи податок з обороту на два різновиди – одностадійний та багатостадійний, – учений зазначає, що базою оподаткування багатостадійного податку з обороту, як правило, є валова виручка, а податкові зобов'язання нараховуються на кожній стадії виробництва.

Його плюси – значна фіскальна віддача, простота адміністрування і стимулювання вертикальної інтеграції виробництва, оскільки зменшення операцій між юридично незалежними суб'єктами звужує базу оподаткування. Податок зручний для фірм, оскільки він гармонізує податкову, фінансову і бухгалтерську звітність.

Водночас недоліки цього податку перебивають його позитивні аспекти. Головною проблемою є те, що під час використання багатостадійного податку з обороту виникає кумулятивний ефект, тобто послідовне збільшення податкового навантаження на кожній наступній стадії виробництва й обігу продукції.

Недоліки багатостадійного податку з брутообороту роблять його неефективним для економіки в цілому, що підтверджує масова відмова країн ЄС у другій половині ХХ ст. від практики його справляння.

Базою оподаткування одностадійного податку з обороту є одна з останніх стадій руху продукції, як правило, роздрібний або оптовий продаж.

Порівняно з багатостадійним податком з обороту він характеризується меншою фіскальною віддачею, оскільки охоплює тільки одну, а не кожен етап виробництва. Водночас даний податок має переваги. По-перше, він зменшує затрати компаній на підготовку податкової звітності, оскільки агентом із перерахування податку до бюджету є лише підприємства торгівлі. Нескладно уявити, настільки б зменшилися адміністративні затрати українських підприємств, якби з податкової звітності був би виключений ПДВ.

По-друге, за однакових номінальних ставок одностадійний податок є більш ефективним із фіскальної точки зору, ніж ПДВ, через менші трансакційні втрати.

Податок із продажу стягується на кінцевій стадії виробництва, що позбавляє стимулів інших виробників штучно звужувати базу оподаткування для його нарахування. ПДВ ж мінімізується на кожному етапі його сплати. Чим більше стадій виробництва у ланцюжку, тим більші втрати бюджету від мінімізації.

По-третє, зникає проблема з відшкодуванням податку експортерам, оскільки вони під час закупівлі матеріалів не платять податків, що мають бути вираховані.

По-четверте, цей податок не створює перешкод для спеціалізації виробництва, є нейтральним щодо підприємств різних стадій виробничого ланцюжка, крім торгівлі.

Недоліки даного податку криються переважно в техніці оподаткування. На відміну від ПДВ та багатостадійного податку з обороту одностадійним податком складно охопити відразу всю сферу реалізацію продукції.

Висновки. З огляду на наведені твердження, можна говорити, що в Україні не існує альтернативи ПДВ. Ще одним важливим аргументом на користь ПДВ є зовнішньополітичний та зовнішньо економічний курс, обраний Україною, який спрямований на європейську інтеграцію. Отже, необхідним є поступове зближення, гармонізація в частині податкового та митного законодавства та структури економічних систем ЄС і України, завдяки чому наша держава зможе повноцінно влитися в економічні процеси, які відбуваються в ЄС, зі збереженням власних економічних інтересів. Одним із найбільш суттєвих кроків у цьому напрямі є гармонізація митної та податкової політики, особливо щодо адміністрування непрямих податків, які, як і в країнах ЄС, так і в Україні, займають одне із ключових місць у податковій системі.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Бетлій О. ПДВ в Україні: чи спрацює інший непрямий податок ліпше? / О. Бетлій, Р. Джуччі, Р. Кірхнер // Інститут економічних досліджень та політичних консультацій. – 2013. – 16 с.

2. Генеза податку на додану вартість в Україні та світі [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=2959>.
3. Заміна ПДВ чи краще адміністрування? [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ier.com.ua/files/publications/Policy_papers/German_advisory_group/2004/T36_ukr_.pdf.
4. Крисоватий А.І. Податок на додану вартість в аспекті реформування податків на споживання / А.І. Крисоватий, І.П. Вакуліч // Фінанси України. – 2013. – № 6. – С. 10–17.
5. Науменко М.А. Універсальні акцизи на сучасному етапі економічного розвитку : автореф. дис. ... канд. екон. наук : спец. 08.04.01 / М.А. Науменко ; Національна академія держ. податкової служби України. – Ірпінь, 2006. – 19 с.
6. Офіційний сайт Державної служби статистики України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ukrstat.gov.ua/>.
7. ПДВ та альтернативні податки // BUSINESS. – 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://taxlink.ua/ua/analytics/item/3570>.
8. Яким податком можна замінити ПДВ? Альтернативи та їх мінуси: версія економістів [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://uspp.ua/yakim-podatkom-mozhna-zaminiti-pdv-alternativi-ta-ikh-minusi-versiya-ekonomistiv.html>.