

АКТУАЛЬНІ ПРОБЛЕМИ СПРАВЛЯННЯ НЕПРЯМИХ ПОДАТКІВ В УКРАЇНІ ТА ЇХ РЕФОРМУВАННЯ В КОНТЕКСТІ ЄВРОІНТЕГРАЦІЇ

У статті досліджено актуальні проблеми справляння непрямих податків в Україні. За результатами дослідження обґрунтовано необхідність та основні напрями реформування непрямих податків в контексті євроінтеграції.

Ключові слова: податкова система, непрямі податки, система непрямого оподаткування, механізм відшкодування ПДВ, акцизне оподаткування.

YAREMA Y. R., BAZIUK I. D.

Ivan Franko Lviv National University

ACTUAL PROBLEMS OF LEVYING INDIRECT TAXES IN UKRAINE AND REFORM IT IN THE CONTEXT OF EUROINTEGRATION

The actual problems of levying indirect taxes are investigated in this article. There are determined necessity and the main directions of the reform of indirect taxes in the context of European integration after researching. Today the indirect taxation system in Ukraine has a number of problems that hinder full economic functioning of the state and its integration into the European space, therefore, the priority is the issue of reforming of the tax policies in the direction of reducing the negative impact on socio-economic processes in the state.

Key words: tax system, indirect taxes, the system of indirect taxation, VAT refund mechanism, excise tax.

Постановка проблеми. Формування сучасної податкової системи є необхідною передумовою успішного функціонування держави та виконання нею своїх функцій. Вагоме місце в податковій системі України належить непрямим податкам. Непрямі податки є не лише основним джерелом наповнення бюджету, але і ефективним інструментом бюджетно-податкової політики. Проте функціонування системи непрямого оподаткування має ряд недоліків, що потребують удосконалення. Зважаючи на обраний Україною курс щодо євроінтеграції доцільним є пошук шляхів удосконалення системи непрямого оподаткування враховуючи досвід країн ЄС.

Вдосконалення непрямого оподаткування покликане покращити функціонування національної економіки, створити надійну основу для розвитку малого та середнього бізнесу, сприяти отриманню стабільних надходжень до державного бюджету України з метою реалізації всіх необхідних загальнодержавних завдань.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням удосконалення системи непрямого оподаткування в Україні присвячені праці вітчизняних вчених: В.Л. Андрущенко, О.Д. Василика, Д.В. Веремчука, В.І. Коротуна, А.І. Крисоватого, Я.А. Литвина, І.О. Луїної, І.О. Лютого, А.М. Соколовської та ін.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Незважаючи на велику кількість праць з питань удосконалення системи непрямого оподаткування в Україні в контексті євроінтеграції, невирішеним залишається питання реформування непрямих податків не лише з метою підвищення фіскальної ефективності, але і забезпечення відповідного впливу непрямих податків на соціально-економічні явища в державі.

Метою статті є дослідження актуальних проблем справляння непрямих податків в Україні та обґрунтування на цій основі комплексу ефективних заходів щодо їх реформування в контексті євроінтеграції.

Виклад основного матеріалу. Провідна роль у наповненні державного бюджету належить непрямим податкам, що забезпечують державу необхідними коштами для регулювання економічних та соціальних процесів в країні. Враховуючи обраний Україною курс на євроінтеграцію важливим є реформування податкової системи України з урахуванням позитивного досвіду і особливостей функціонування системи податків у країнах ЄС, зокрема системи непрямого оподаткування.

Непрямі податки – це податки, об'єктом оподаткування яких є господарські операції – продаж товарів, робіт, послуг, імпорт, експорт тощо. Їх розмір для окремого платника прямо не залежить від його доходів [4].

Непрямі податки виступають надбавкою до ціни товарів (послуг) і сплачуються кінцевими споживачами цих товарів, послуг.

Психологічно непрямі податки сприймаються платниками легше, ніж прямі, адже вони приховані в ціні, тому в момент сплати покупець не завжди усвідомлює, що сплачує податок [6].

Непрямі податки характеризуються наступними перевагами в порівнянні з прямими податками (рис. 1).

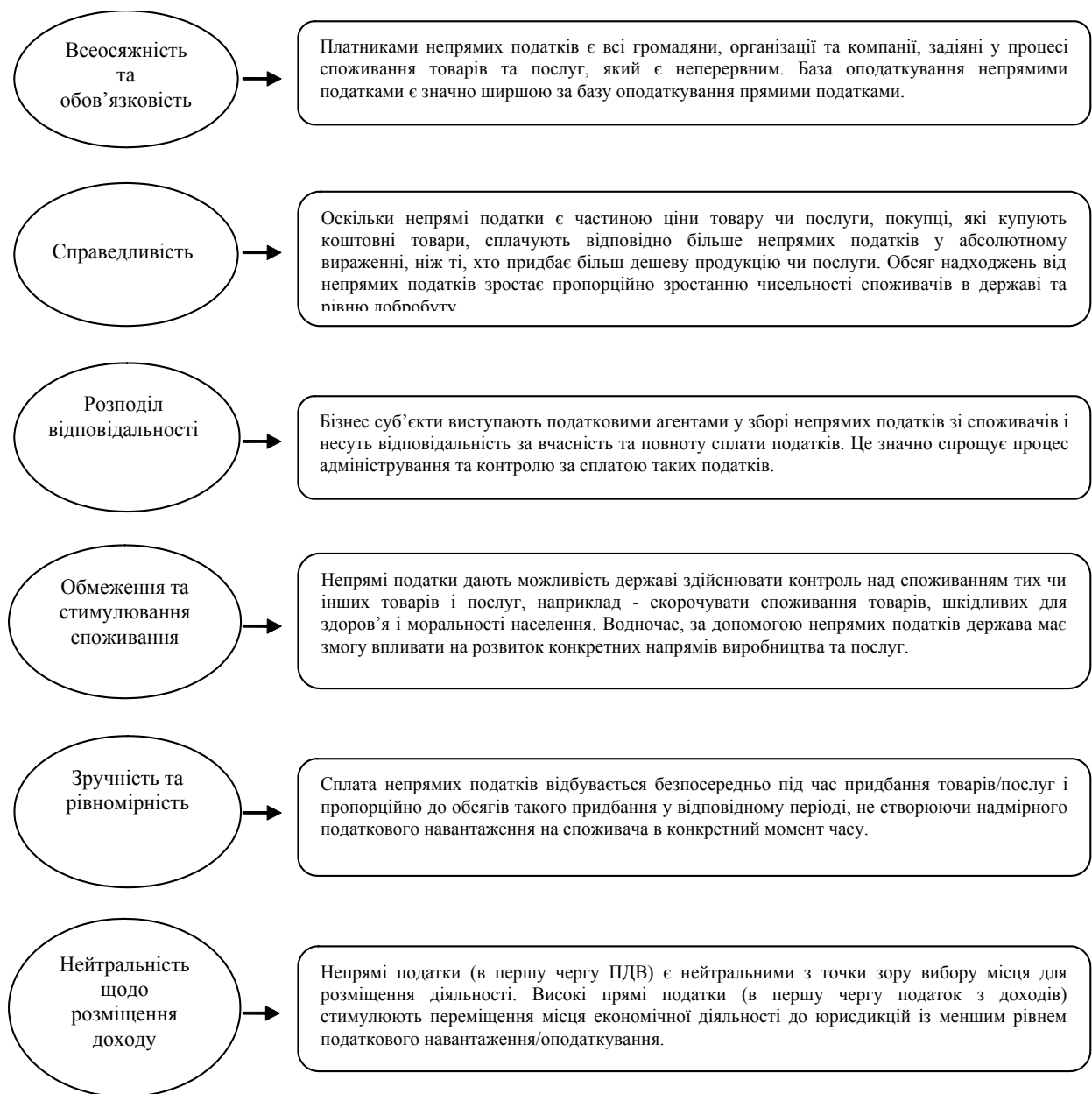


Рис. 1. Переваги непрямих податків (джерело: узагальнено на підставі [2])

Із точки зору вирішення фіскальних завдань непрямі податки завжди ефективніші за прямі. Непрямі податки є стабільним джерелом доходів, зокрема в Україні за їх рахунок формується більша частина доходів державного бюджету. Так, головним джерелом доходів державного бюджету України залишаються податкові надходження, які протягом 2011–2016 рр. мають тенденцію до зростання, зокрема в 2011 р. становлять 334,69 млрд грн, 2012 р. – 360,57 млрд грн, 2013 р. – 353,97 млрд грн, 2014 р. – 367,51 млрд грн, 2015 р. – 507,64 млрд грн, 2016 р. – 634,40 млрд грн, і частка непрямих податків в податкових надходженнях становить в 2011 р. 52,13 %, в 2012 р. – 50,33 %, в 2013 р. – 50,35 %, в 2014 р. – 53,5 %, в 2015 р. – 55,5 % та в 2016 р. – 54,27 % (табл. 1).

Упродовж останніх років можна відзначити тенденцію щодо посилення ролі непрямого оподаткування. Так, якщо у 2015 р. відносно 2014 р. податкові надходження до Зведеного бюджету України зросли на 38,1 %, то непрямі податки – на 43,3 % (рис. 2). Таким чином, питома вага непрямих податків у структурі податкових надходжень збільшилася з 53,5% у 2014 р. до 57,0 % у 2015 р. Прискорене зростання непрямих податків у 2015 р. відбулося в результаті інфляційного процесу (ПДВ та акциз з вітчизняних товарів) та девальваційного процесу (ПДВ, акциз та ввізне мито з імпортованих товарів), а також завдяки запровадженню тимчасового імпортного збору. У 2016 р. частка непрямих податків становила 54,2 %. Перенесення оподаткування на споживання є загальноєвропейським трендом з метою зростання обсягів доходів та прибутків платників податків.

Слід зазначити, що домінуючу роль у наповненні Зведеного бюджету України відіграє податок на додану вартість. Обсяг ПДВ збільшується з кожним роком: у 2011 р. ПДВ становив 130,09 млрд грн, у 2012

р. – 138,83 млрд грн, у 2013 р. – 128,27 млрд грн, у 2014 р. – 139,02 млрд грн, у 2015 р. – 178,45 млрд грн, у 2016 р. – 232,66 млрд грн (табл. 1).

Таблиця 1

Структура податкових надходжень до Зведеного бюджету України в розрізі непрямих податків у 2011–2016 роках [1]

Період		2011 р.	2012 р.	2013 р.	2014 р.	2015 р.	2016 р.
Доходи, (млрд грн/)		398,55	445,52	442,79	456,07	651,97	781,52
Податкові надходження	Факт, млрд грн.	334,69	360,57	353,97	367,51	507,64	634,40
	Частка податкових надходжень в доходах, %	83,98	80,93	79,94	80,6	77,86	81,18
ПДВ	Факт, млрд грн.	130,09	138,83	128,27	139,02	178,45	232,66
	Частка ПДВ в податкових надходженнях, %	38,87	38,50	36,24	37,83	35,15	36,67
Акцизний податок	Факт, млрд грн.	33,92	29,64	36,67	45,10	63,11	92,38
	Частка акцизного податку в податкових надходженнях, %	10,13	8,22	10,36	12,27	12,43	14,56
Мито	Факт, млрд грн.	10,46	12,99	13,27	12,6	40,3	19,28
	Частка мита в податкових надходженнях, %	3,1	3,6	3,7	3,4	7,9	3,0

Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України

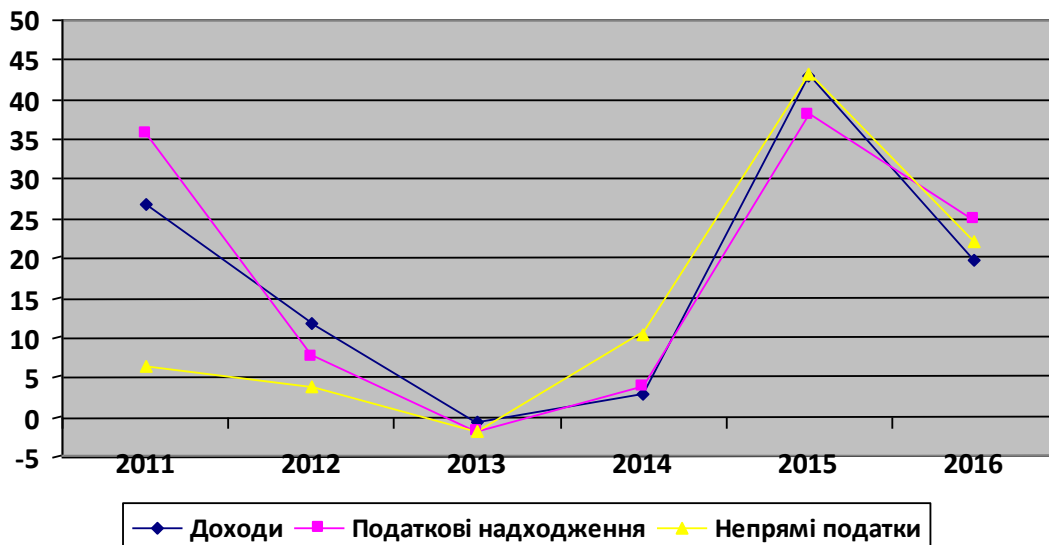


Рис. 2. Динаміка темпів зростання доходів Зведеного бюджету України, податкових надходжень та непрямих податків за період 2011–2016 рр., % (Джерело: розраховано за даними Державної казначейської служби України)

Однак, незважаючи на провідну фіскальну роль у наповненні бюджету, ПДВ має низку недоліків, які на сьогоднішній день залишаються невирішеними:

1. Недосконалість законодавства. У сфері законодавства з питань непрямого оподаткування одним з основних недоліків є наявність необґрунтовано великої кількості пільг із ПДВ, цільове призначення яких є непрозорим, а процес контролю – складним. Пільги звужують базу оподаткування та призводять до корупції. Також постійні зміни у законодавстві перешкоджають стабільному функціонуванню податкової системи в цілому.

2. Зниження фіскальної достатності податку на додану вартість. Реальні надходження від ПДВ є значно нижчими від потенційно можливих при врахуванні обсягів невідшкодованого ПДВ.

3. Високий рівень ставки податку. В Україні відносно висока ставка ПДВ – 20% забезпечує ефективність фіскальної функції, проте фактично не реалізує інші функції податку. Зниження ставки

податку та звільнення від його сплати дозволить зменшити рівень податкового навантаження на кінцевих платників. У країнах – членах ЄС, застосовується не лише зниження ставок ПДВ на соціально значимі товари, а одночасно й підвищення ставок ПДВ на товари розкоші.

4. Недосконалість діючого механізму відшкодування ПДВ із бюджету. Наявність невідшкодованих сум ПДВ значно впливає на економічну активність підприємств. Це негативно відображається на процесі управління грошовими потоками підприємства та перешкоджає розвитку підприємницької діяльності.

5. Також необхідним є вдосконалення методики прогнозування надходжень ПДВ до бюджету та сум можливого відшкодування з метою пошуку додаткових джерел наповнення бюджету та формування певного резерву для бюджетного відшкодування даного податку.

Удосконалення механізму адміністрування ПДВ на основі досвіду ЄС можливо забезпечити за рахунок:

- поглиблення диференціації ставки податку;
- проведення аудиту під час процедури реєстрації, що дасть можливість у разі виникнення питань вимагати додаткову інформацію у заявника та визначити ризикових платників податку уже під час реєстрації;
- спрощення форм звітності (наприклад, у Нідерландах та Бельгії декларація з ПДВ складається лише з однієї сторінки). Форми податкової звітності потребують уніфікації показників та обов'язкових реквізитів, а також встановлення чітких інструкцій з їхнього заповнення;
- поступове запровадження Єдиного рахунку, з якого здійснюватиметься сплата усіх податків.
- забезпечення якомога більшої стабільності основних механізмів податкового регулювання (у 2011 р. вносились зміни до Податкового кодексу України 17 разів, у 2012 р. – 22, у 2013 р. – 9, у 2014 р. – 24, у 2015 р. – 26, у 2016 р. – 8);
- виведення бізнесу із тіні, посилення податкового контролю за контрабандою.

Беззаперечно досвід європейських країн повинен використовуватися при реформуванні української податкової системи в частині ПДВ лише з урахуванням особливостей, рівня розвитку та рівня готовності вітчизняної економіки.

Наступним непрямим податком, що має вагоме фіскальне, а головне регулююче значення і потребує удосконалення в Україні є акцизний податок. Відомо, що цим податком оподатковуються товари, які не належать до товарів першої необхідності і рівень рентабельності виробництва яких є досить високим.

Як в ЄС, так і в Україні найбільш поширеними групами підакцизних товарів є алкогольні напої, тютюнові вироби, паливо, електроенергія, транспортні засоби. Протягом 2011–2016 рр. в Україні спостерігається збільшення обсягу акцизного податку, а також його частки в податкових надходженнях загалом: у 2011 р. показники становили 33,92 млрд грн і 10,13 % відповідно, у 2012 р. – 29,64 млрд грн і 8,22 %, у 2013 р. – 36,67 млрд грн і 10,36 %, у 2014 р. – 45,1 млрд грн і 12,27 %, у 2015 р. – 63,11 млрд грн і 12,43 %, у 2016 р. – 92,38 млрд грн і 14,56 % (табл. 1).

Незважаючи на достатньо високу частку надходжень від оподаткування акцизним податком до бюджету на сьогодні рівень оподаткування акцизних податків в Україні є значно нижчим в порівнянні з ЄС. Причина таких відхилень полягає в недоліках функціонування механізму акцизного податку в Україні, а саме: наявності деяких проблем і неузгодженостей із нормами ЄС щодо розмірів ставок, визначеності об'єктів оподаткування, порядку адміністрування тощо.

Важливо звернути увагу на визначення етапності підвищення ставок акцизного податку до європейського рівня, адже зростання рівня акцизного оподаткування без урахування вітчизняних особливостей може негативно відобразитися на адмініструванні даного податку та призвести до різкого збільшення обсягу контрабандної та контрафактної продукції.

Доцільним також є запровадження механізму здійснення щоквартального моніторингу впливу нових ставок на податкові надходження, обсяги виробництва, рівень цін та зайнятість у даній сфері. Оцінка можливих ефектів від зростання ставок акцизного податку є однією з основних умов визначення та реалізації подальших заходів трансформації акцизної політики України [5].

Також залишається актуальним питання визначення пропорцій використання специфічного та адвалорного акцизного оподаткування. В ЄС різними країнами застосовуються діаметрально протилежні підходи до оподаткування тютюнових виробів. Для України більш доцільним є використання специфічного акцизного оподаткування, оскільки поряд з відносною простотою адміністрування застосування специфічних ставок дозволяє також формувати відносно стабільні надходження акцизного податку, які не залежать від зміни цінової політики виробників (імпортерів) тютюнових виробів.

Одним із пріоритетів трансформації акцизного оподаткування також залишається розширення переліку підакцизних товарів. Так, на сьогодні цілим рядом країн поряд з алкогольними напоями оподатковуються і безалкогольні. Поряд з досягненням суто фіскальних цілей використання акцизного податку для оподаткування безалкогольних напоїв може також принести і цілий ряд регулюючих ефектів.

Додатковим підтвердженням доцільності введення акцизу на безалкогольні газовані напої є той факт, що дані напої, які містять цукор, замінники цукру, ароматизатори та інші добавки штучного та природного походження, є шкідливими для здоров'я. Вони викликають ожиріння, порушення обміну

речовин в організмі, пошкодження емалі зубів, гіпокалеємію та підвищують ризик виникнення діабету 2 ступеня і формування каменів у нирках [5].

Також розширити список підакцизної продукції можна за рахунок безалкогольних напоїв, що позиціонують на ринку як енергетики. Це не лише дозволить збільшити надходження до державного бюджету, але й сприятиме підтримці ведення здорового способу життя.

Рівень акцизного оподаткування нафтопродуктів в Україні є значно нижчим, ніж у країнах ЄС. Проте при підвищенні ставок по оподаткуванню нафтопродуктів слід враховувати рівень купівельної спроможності в Україні, що є значно нижчим від європейського. Крім того, акцизна політика в сфері нафтопродуктів та скрапленого газу повинна розвиватись у напрямі усунення невідповідностей критеріям оптимальності системи оподаткування, які виражаються в існуванні подвійного оподаткування акцизним та екологічним податком, що зумовлює підвищення трансакційних витрат для платників податків [5]. Таким чином, необхідним є об'єднання даних податків в один акцизний податок зі збільшеною ставкою і розподілом надходжень від нього в спецфонди, з яких фінансуватиметься ремонт доріг та охорона навколишнього природного середовища.

Відповідно, саме від чіткості, послідовності, та ефективності реалізації державної акцизної політики залежить результативність акцизного оподаткування і виконання всіх поставлених перед ним завдань.

Виходячи з вище зазначеного, основними напрямками удосконалення справляння акцизного податку в Україні є:

- 1) удосконалення дії фіскальної та регулюючої функції акцизів за рахунок економічно обгрунтованого збільшення рівня ставок податку з огляду на європейську практику;
- 2) формування прийнятних якісних та кількісних параметрів розвитку вітчизняного ринку товарів підакцизної групи, виходячи не лише з фіскальних, але і регулятивних цілей;
- 3) посилення (у перспективі) екологічної спрямованості акцизного оподаткування відповідно до європейських стандартів за рахунок введення акцизного податку на транспортні засоби із розрахунку обсягу використаного ними палива;

Наступним непрямим податком є мито. Це вид митного платежу, що стягується з товарів, які переміщуються через митний кордон України, при ввезенні/вивезенні чи транзиті, і який включається до ціни товарів та сплачується за рахунок кінцевого споживача [6].

Динаміка митних платежів упродовж 2011–2016 рр. є неоднозначною та не має чітко вираженої тенденції до змін. У 2011 р. обсяг мита в Україні становив 10,46 млрд грн, у 2012 р. – 12,99 млрд грн, у 2013 р. – 13,27 млрд грн, у 2014 р. – 12,6 млрд грн, у 2015 р. зафіксовано найбільший обсяг мита – 40,3 млрд грн. У 2016 р. від митного оподаткування надійшло 19,28 млрд грн (табл. 1).

На сьогодні залишається низка суттєвих проблем, які впливають на стан митно-тарифного регулювання, зокрема: значна диференціація у розмірах ставок ввізного мита на однорідні товари; встановлення специфічних та комбінованих ставок ввізного мита без урахування специфіки поставок; наявність значної кількості пільг зі сплати ввізного мита; ігнорування галузевими міністерствами та відомствами основних принципів і підходів до підготовки законодавчих актів [6].

Митне оподаткування в Україні в першу чергу потребує удосконалення законодавчої бази, що сприятиме вирішенню суперечностей, які порушують системність митного та податкового законодавства за рахунок наявності застарілих та неефективних нормативних актів з питань митної справи. Митне оподаткування в Україні потребує розвитку митного контролю, тобто подальшої реорганізації системи митних органів а також вирішення проблем правового регулювання митного контролю. У даному випадку доцільним є використання зарубіжного досвіду з урахуванням умов та особливостей українського законодавства.

Справляння мита залежно від виду митного режиму дасть змогу забезпечити гарантії для приватних суб'єктів через прозорість митного регулювання, а також сприятиме ефективній реалізації завдання митних органів щодо застосування митно-тарифних засобів регулювання. Взірцем порядку справляння мита є правові рішення митного права ЄС.

Тому сьогодні сфера прямого оподаткування потребує важливих змін та гармонізації до умов розвитку Європейського Союзу.

Зокрема, світовими тенденціями у сфері прямого оподаткування є [3]:

1. Розширення баз оподаткування непрямыми податками. Відповідно до висновків експертів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР), наведених у звіті “Тенденції податків на споживання 2014”, в умовах економічної невизначеності уряди провідних країн світу віддають перевагу розширенню бази оподаткування непрямыми податками, ніж підвищенню ставки самих податків. Це дозволить покрити дефіцит бюджету в умовах зниження доходів населення і, відповідно, надходжень від прямих податків.

2. Запровадження нових податків на використання природних ресурсів. Все більше розвинутих країн вводять податки на користування природними ресурсами з метою обмеження негативного впливу виробництва на навколишнє середовище, а також в якості додаткового джерела наповнення державного бюджету.

3. Державне сприяння інтенсивному розвитку митної сфери. Розвинені країни одна за одною переходять від розширення функцій митних органів, до підвищення якості виконання вже існуючих, а саме: використання інформаційних технологій, міжнародний обмін інформацією та досвідом, співпраця з міжнародними організаціями тощо.

4. Створення глобального правового середовища для аналізу міжнародних операцій з постачання послуг та нематеріальних активів. Планується, що це призведе до зростання рівня узгодженості між підходом різних країн до аналізу потоків в рамках таких операцій на основі принципу "країни призначення". Даний принцип передбачає, що непрямі податки мають сплачуватися у країні кінцевого споживання товару, а не в країні його походження. Такий підхід також активно обговорюється в рамках розробки плану дій ОЕСР з протидії розмиванню бази оподаткування та виведенню прибутку з-під оподаткування.

Висновки. Непряме оподаткування в Україні покликане забезпечувати не лише надходження до державного бюджету, але і впливати на економічні та соціальні процеси в країні. Проте на сьогоднішній день система непрямого оподаткування в Україні має низку проблем, які заважають повноцінному економічному функціонуванню держави та її інтеграції в європейський простір, тому пріоритетним є питання реформування податкової політики в напрямі зменшення негативного впливу на соціально-економічні процеси в державі. Необхідна побудова такої моделі непрямого оподаткування, яка б найбільше відповідала сучасним економічним умовам. Зокрема, результатом упровадження її стало б поєднання високої фіскальної ефективності з одночасним забезпеченням належного регулюючого впливу на соціально-економічні явища. Така модель повинна бути не тільки стимулом для економічного розвитку суб'єктів господарювання, а й сприяти об'єктивному розподілу податкового тягаря.

Література

1. Офіційний веб-сайт Державної казначейської служби України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://treasury.gov.ua/main/uk/index>
2. Офіційний портал публічних фінансів України – Податкова реформа: факти і цифри [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/567038854c68e.pdf>
3. Звіт ОЕСР Тенденції податків на споживання 2014 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.keepeek.com/Digital-AssetManagement/oecd/taxation/consumption-tax-trends-2014_ctt-2014-en#page1
4. Веремчук Д. В. Проблеми і перспективи розвитку системи непрямого оподаткування в Україні / Д. В. Веремчук // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2013. – № 3. – С. 13.
5. Коротун В. І. Трансформація акцизної політики України : монографія / [Коротун В. І., Брехов С. С., Новицька Н. В. та ін.] ; за заг. ред. В. І. Коротуна. – Ірпінь : Вид-во Національного університету ДПС України, 2015. – 404 с.
6. Литвин Я. А. Непряме оподаткування в Україні: сучасний стан та напрями удосконалення [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://global-national.in.ua/archive/11-2016/153.pdf>

Надійшла 20.01.2017; рецензент: д. е. н. Ситник Н. С.