

# ЕКОНОМІКА

УДК 336.226.332:339.168

Л. А. Суліменко

к. е. н.

Ю. П. Зима

студентка

Державний агроекологічний університет

## РОЛЬ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ У СТАНОВЛЕННІ ТА РОЗВИТКУ ПОДАТКОВОЇ СИСТЕМИ В УКРАЇНІ ТА ПОДОЛАННЯ ПРОБЛЕМИ ПОДВІЙНОГО ОПОДАТКУВАННЯ ПІДАКЦИЗНИХ ТОВАРІВ

*Розглянуто основні проблеми, пов'язані з оподаткуванням в Україні підприємств податком на додану вартість. Виділено головні аспекти подальшого становлення системи оподаткування непрямими податками у нашій державі.*

### Постановка проблеми

Запровадження досконалого, законодавчо врегульованого та науково-обґрунтованого механізму стягнення податків у державі щодо вирішення проблеми становлення і розвитку української економіки залишається питанням номер один. Це й не дивно, адже податки – не лише одвічний головний біль тих, хто їх сплачує, це ще й найбільше джерело надходження коштів, необхідних для існування держави, покриття її соціальних зобов'язань перед своїми громадянами. Існуюча в Україні податкова система не відповідає потребам і вимогам всіх її суб'єктів. Податки та нарахування на фонд оплати праці важким тягарем лягають на плечі виробників, змушують до пошуку схем оптимізації їх сплати. При цьому сама держава, як не парадоксально це звучить, знаходиться в постійному пошуку фінансових ресурсів для свого існування, вдаючись до непопулярних дій: відміни пільг, розширення бази оподаткування. На жаль не став виключенням і Держбюджет 2004 року – головний фінансовий документ, що регулює економічне життя країни протягом поточного року. Введення в дію нових законів щодо оподаткування доходів фізичних осіб та пенсійного забезпечення відвернуло увагу громадськості від тих змін, які приніс нинішній бюджет платникам податку на додану вартість. Статтею 80 п. 49 Закону про Держбюджет – 2004 призупинено дію майже 20 норм Закону про ПДВ, і тим самим значно скорочено перелік пільговиків з ПДВ. Крім того, незабаром підприємства України будуть змушені відкривати спеціальні банківські рахунки для сплати податку на додану вартість. Усе це зумовлює актуальність дослідження сучасного стану оподаткування податком на додану вартість в Україні.

© Л. А. Суліменко, Ю. П. Зима

*Аналіз останніх досліджень і публікацій.* У роботах сучасних вчених економістів податок на додану вартість визначається як один із головних елементів всієї податкової системи України [2, 6]. Поряд з цим, значну увагу приділено питанням оптимізації оподаткування непрямими податками взагалі, розробки оптимальних ставок податків [9, 11, 12]. Потребують конкретизації поняття “суб’єкта оподаткування” та платника податку [4]. Вчені єдині у своїх поглядах на ПДВ як на важливий інструмент фінансового регулювання економіки [2, 4, 6, 8, 9, 11, 12]. У зв’язку з цим особливого значення набуває дослідження теорії, розробки методологічних основ податкової політики [4].

### **Завдання досліджень**

1. На підставі вивчення літературних джерел, аналізу даних бухгалтерського, податкового обліку та фінансової звітності, визначити роль податку на додану вартість у формуванні доходної частини бюджету держави та у структурі податкових платежів підприємства.

2. Виділити основні проблеми становлення і розвитку системи оподаткування непрямими податками в Україні.

3. Запропонувати шляхи подолання негативних явищ у механізмі регулювання стягнення ПДВ та подолання подвійного оподаткування непрямими податками виробників піддакцизних товарів.

### **Результати досліджень**

*Податок на додану вартість – це непрямий податок, що є частиною новоствореної вартості, утворюваної на кожному етапі виробництва або обігу, його сума входить до ціни продажу на товари (роботи, послуги), котру сплачує кінцевий споживач [10].*

Податок на додану вартість не є новим податком. Система оподаткування ПДВ вперше була запропонована в Німеччині у 1919 році Вільгельмом фон Сименсом. Трохи пізніше, у 1921 році Томас С. Адамс запропонував замість американського податку з доходів корпорацій запровадити у формі оподаткування підприємств *податок на додану вартість*.

Сучасні податки з обігу особливо пов’язані з війною та кризою. І це можна простежити за датами їх запровадження. У 1916 році в середині першої світової війни для покриття зростаючих державних витрат, пов’язаних з війною, був запроваджений податок з обігу в Німеччині, а для покриття видатків на ліквідацію наслідків цієї війни у 1920 році – у Франції та у 1921 році – у Бельгії. Ось чому німці називають ці податки “дітьми відчаю”, “кризовими, військовими та повоєнними податками”.

У 1940 році в Англії з метою покриття військових витрат був запроваджений податок на покупки за системою, схожою з податком з

обігу. У 1933 році в Нідерландах був уведений податок з обігу на виробників продукції. У цьому ж році податок з роздрібного обороту вступив в силу в Пенсільванії, а у наступні шість років 26 американських штатів увели на своїй території універсальний податок з обігу. Податки з обігу стають незмінним джерелом доходів, які використовуються урядами для покриття своїх видатків.

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

Нині ПДВ 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 % доходів державного бюджету [6]. Основним нормативним актом, що регулює режим стягнення ПДВ в Європейському Союзі є Шоста директива ЄС про податок на додану вартість (Директива 77/3888/ЕЕС).

У Франції податок на додану вартість вперше був запроваджений у 1954 році. В країні стосовно цього податку існують значні пільги: статтею 25 фінансового законодавства 1991 року встановлюється, що підприємства можуть звільнитися від сплати ПДВ у тому випадку, якщо за попередній фінансовий рік їх обіг не перевищив 70 тисяч франків. У цьому випадку вони користуються пільгою щодо ПДВ з початку року, котрий слідує за звітним.

У Великобританії базою оподаткування ПДВ є вартість, додана на кожній стадії виробництва та реалізації товарів і послуг (тобто різниця між виручкою та вартістю купівлі у постачальника). Стандартна ставка податку на додану вартість у Великобританії – 17,5 %.

Податок на додану вартість посідає друге місце у доходах Німеччини після прибуткового податку з доходів громадян. Базова ставка податку становить 15 %. На головні продовольчі товари, а також книжково-журнальну продукцію застосовується понижена ставка – 7 % [3].

В Японії законодавчими актами запроваджено 25 загальнодержавних і 30 місцевих податків. З 1 квітня 1989 року одночасно з введенням нової податкової системи, було запропоновано новий для Японії податок – на споживання, який справлявся за ставкою 3 %. З 1997 фінансового року споживчий податок було підвищено до 5 %.

У Росії об'єктом оподаткування податком на додану вартість є наступні операції [7]:

- ✓ реалізація товарів, робіт, послуг на території Російської Федерації;
- ✓ передача на території Російської Федерації товарів (виконання робіт, надання послуг) для власного використання, затрати, з яких

не відносяться до витрат виробництва і обігу (в тому числі, через амортизаційні відрахування) при розрахунку податку на прибуток;

- ✓ виконання будівельно-монтажних робіт для власних потреб;
- ✓ ввезення товарів на митну територію Російської Федерації.

В Україні податок на додану вартість відіграє особливу роль у наповненні державного бюджету. У структурі податкових надходжень до бюджету він складає за період з 1993 до 2001 року в середньому 26,9 % [2].

Значною є частка ПДВ у надходженні до бюджету Житомирської області (табл.1).

Таблиця 1. Структура податкових надходжень до Державного бюджету у Житомирській області\*

Податкові надходження	Роки					
	2001		2002		2003	
	млн.грн	питома вага, %	млн.грн	питома вага, %	млн.грн	питома вага, %
Податок на додану вартість	124,0	33,8	185,8	52,6	66,6	21,3
Акцизний збір	21,4	5,8	26,4	7,5	89,5	28,6
Податок на прибуток	105,4	28,8	112,0	31,7	112,5	36,0
Плата за використання лісових ресурсів державного майна	4,6	1,3	7,7	2,2	9,9	3,2
Плата за спеціальне використання водних ресурсів	1,0	0,3	1,3	0,4	2,1	0,7
Збір за геологорозвідувальні роботи, виконані за рахунок державного бюджету	0,9	0,2	0,9	0,3	1,7	0,5
Інші податки	109,2	29,8	19,4	5,5	30,6	9,8
Разом	366,5	100,0	353,5	100,0	312,9	100,0

\*За даними Житомирського Держказначейства.

Тобто, у структурі податкових надходжень до Державного бюджету у Житомирській області податок на додану вартість посідає третє місце після податку на прибуток та акцизного збору. При цьому спостерігається тенденція до зниження частки ПДВ та зростання частки податку на прибуток. У середньому за три роки податок на додану вартість у загальній сумі податкових надходжень до бюджету області становив 35,9 % (табл. 1).

Процес зниження частки податку на додану вартість у структурі податкових платежів спостерігається і на рівні окремо взятого підприємства. На Житомирщині не так вже й багато підприємств, які одночасно є платниками майже усіх існуючих податкових платежів. Одним з таких підприємств є ВАТ “Житомирпиво”. Частка сплаченого

підприємством ПДВ протягом чотирьох років залишається стабільно високою і становить у середньому 42,83 % (табл. 2).

Таблиця 2. Структура основних податкових платежів  
ВАТ “Житомирпиво”

Вид податку	2000 рік		2001 рік		2002 рік		2003 рік	
	тис. грн.	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %	тис. грн	питома вага, %
Податок на додану вартість	284	42,80	367,1	39,09	354,9	41,01	328,3	48,40
Акцизний збір	288	43,41	441,1	46,98	374,8	43,30	307,8	45,38
Податок на прибуток	91,5	13,79	130,8	13,93	135,8	15,69	42,2	6,22
Разом	663,5	100,00	939	100,00	865,5	100,00	678,3	100,00

В Україні ПДВ замінили податок з продажу та податок з обороту з 1 січня 1992 року. Це викликало гостру дискусію в країні серед науковців, практиків та населення. Частка непрямих податків у ВВП в Україні в 1992 році у порівнянні з 1991 роком збільшилась на 3,6 %, що свідчить про певне збільшення податкового тиску на підприємців.

Ставка ПДВ в Україні у 1992–1994 роках була 28 % до оподаткованого обороту, який не включає податку на додану вартість. Вона встановлювалась із суто фіскальних міркувань. Тобто, необхідністю наповнення державного бюджету на певну суму шляхом ділення цієї суми на базу оподаткування була розрахована оптимальна ставка – 28 %. З 1 січня 1995 року було встановлено ставку 20 %, яка діє і сьогодні.

Важливим моментом у Законі України "Про податок на додану вартість" [5] є можливість бюджетного відшкодування ПДВ у випадку від'ємного сальдо у зв'язку з перевищенням податкового кредиту над податковим зобов'язанням, чи переплатою податку. У цьому випадку платник може прийняти рішення про зарахування суми від'ємного сальдо у рахунок майбутніх платежів, або повернення на свій розрахунковий рахунок протягом місяця, наступного за звітним періодом. Але на практиці цей термін бюджетного відшкодування не дотримується, що наносить шкоду самому принципів оподаткування ПДВ.

За період з 1997–2004 рік до Закону [5] було внесено більше 100 змін і доповнень, що свідчить про нестабільність і недосконалість діючого законодавства.

Згідно діючого законодавства до бази оподаткування на додану вартість включаються: собівартість (СВ), прибуток (П), ввізне мито (ВМ) і акцизний збір (АЗ).

Отже, база оподаткування дорівнює:

$$BO = CB + П + BM + AЗ$$

При цьому з урахуванням податку на додану вартість сформується така ціна (Ц) на продукцію:

$$Ц = \left[ \frac{(BO \times 20\%)}{100} \right] + BO$$

Фактично підакцизні товари обкладаються непрямими податками двічі. Така ситуація не має економічного підґрунтя.

При зазначеному варіанті обчислення підприємство, що випускає підакцизні товари, знаходиться під постійним гострим впливом політичного чи законодавчого настрою у державі: підвищення акцизу при реалізації підакцизної продукції не лише призведе до зростання ціни, але й до зростання податкових зобов'язань з ПДВ. Зменшити ціну на свою продукцію підприємство може лише оперуючи собівартістю одиниці продукції. Процес зниження собівартості та інших витрат діяльності, що безпосередньо впливають на прибутковість підприємства, вимагає такої економії у ресурсах, на яку здатні лише підприємства із сучасним рівнем виробництва, застосуванням новітніх технологій. Водночас, інновації у виробництві (а тим більше у виробництві підакцизних товарів) потребують значних капіталовкладень, які не під силу тим підприємствам, що лише проходять етап виходу із кризи, знаходяться на початкових стадіях розвитку.

Держава, як суб'єкт фіскальної політики, дбає, звичайно, про свої інтереси – з реалізаційної ціни товару у бюджет надходить акциз, ввізне мито, податок на додану вартість та ще плюс двадцять відсотків сплаченого акцизу, двадцять відсотків сплаченого ввізного мита. Можна заперечити, що, мовляв, із суми податкових зобов'язань з ПДВ виключено суму податкового кредиту, що зменшує податковий тиск. Але практика показує інше: на виробничих підприємствах податкові кредити трапляються так рідко, а податкові зобов'язання такі великі, що можна взагалі засумніватися в ефективності сальдового методу розрахунку. Ще одним суб'єктивним фактором, що не додає привабливості податковому кредиту є те, що при отриманні можливості у відшкодуванні ПДВ, підприємство отримує, так би мовити на додачу, обов'язкову податкову перевірку. Керівник чи головний бухгалтер добре подумас: а чи варто взагалі зв'язуватись з бюджетним відшкодуванням?

### Висновки

1. Необхідним є встановлення бази оподаткування, виходячи із собівартості та прибутку підприємства, без акцизу та ввізного мита.
2. Стабільність у податковому законодавстві, встановлення чітких законодавчих норм, стягнення податку на додану вартість забезпечить спрощення складання податкової звітності.

3. Потребує удосконалення механізм відшкодування податку з бюджету, що дозволить забезпечити ефективність сальдового методу визначення зобов'язань щодо ПДВ.

4. Усунення можливостей ухиляння від сплати податку, невинуватого отримання податкового кредиту, неправомірного застосування податкових пільг збільшить надходження від ПДВ до бюджету.

5. При оподаткуванні підприємств податком на додану вартість особливу увагу слід звернути на захист високотехнологічних та наукомістких галузей.

6. Сприяння певним галузям економіки має здійснюватися не через надання податкових пільг у стягненні податку на додану вартість, а у диференціації і законодавчому закріпленні ставок ПДВ для різних видів товарів.

### Перспективи подальших досліджень

Перспективним є аналіз впливу ПДВ на ефективність діяльності окремо взятого підприємства, порівняння впливу непрямих податків у різних сферах суспільного виробництва.

### Література

1. *Василик О. Д.* Теорія фінансів: Підручник. – К.: НІОС, 2000. – 416 с.
2. *Воронкова О. М.* Податкове регулювання економічних процесів // Фінанси України. – 2003. – № 6. – С. 40–46.
3. *Данілов О. Д.* Податок на додану вартість: Навч. посіб.–Київ: Видавничий дім “Комп’ютер-прес”, 2003. – 254 с.
4. *Дем’яненко М. Я.* Податок на додану вартість: економічна суть і механізм реалізації// Економіка АПК. – 2000. – № 12. – С. 40–42.
5. Про податок на додану вартість: Закон України від 3.04.1997р. № 168 // Право України. – 1997. – № 7. – С. 76–88.
6. *Крисоватий А. І, Вакулч І. П.* Податок на додану вартість в аспекті реформування податків на споживання // Фінанси України. – 2002. – № 6. – С. 10–15.
7. *Мещерякова О. В.* Налоговые системы развитых стран мира: Справочник. – М.: Фонд “Правовая культура”, 1995. – 240 с.
8. *Василик О. Д., Павлюк К. В.* Державні фінанси України: Підручник. – К.: Центр навч. літератури, 2003. – 608 с.
9. *Осадчий С. О.* Податок на додану вартість: історія введення та необхідність вдосконалення// Економіка АПК. – 2003. – № 2. – С. 62–66.
10. *Панасюк В. М., Ковальчук Є. К., Бобрівець С. В.* Податковий облік: Навч. посіб. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 260 с.

11. *Стігліц С., Джозеф Е.* Економіка державного сектора. / Пер. з англ. А. Олійник, Р. Скільський. – К.: Основи, 1998. – 854 с.
  12. *Сторожук О. В.* Принципи побудови і функціонування оптимальної податкової системи// Економіка АПК. – 2003. – № 1. – С. 97–104.
- 
-