

НАПРЯМИ ОПТИМІЗАЦІЇ НЕПРЯМОГО ОПОДАТКУВАННЯ В УКРАЇНІ

DIRECTIONS OPTIMIZATION OF INDIRECT TAXATION IN UKRAINE

Досліджено питання необхідності удосконалення основних непрямих податків в Україні. Визначено основні проблеми розвитку оподаткування акцизним податком та податком на додану вартість в Україні. Обґрунтовано необхідність зміни системи адміністрування непрямих оподаткування в Україні в напрямку її спрощення, прозорості та оптимізації до норм та правил Європейського Союзу. Виокремлено та досліджено систему електронного адміністрування як альтернативу та пропозицію удосконалення справляння акцизу та ПДВ.

Ключові слова: непрямі податки, адміністрування, акцизний податок, податок на додану вартість, електронна система адміністрування.

Исследован вопрос необходимости совершенствования основных косвенных налогов в Украине. Определены основные проблемы развития налогообложения акцизным налогом и налогом на добавленную стоимость в Украине. Обоснована необходимость изменения системы администрирования

косвенного налогообложения в Украине в направлении ее упрощения, прозрачности и оптимизации с нормами и правилами Европейского Союза. Выделены и исследованы систему электронного администрирования как альтернативу и предложение совершенствования взимания акциза и НДС.

Ключевые слова: косвенные налоги, администрирование, акцизный налог, налог на добавленную стоимость, электронная система администрирования.

The question of the need to improve the major indirect taxes in Ukraine. The main problem of excise tax and value added tax in Ukraine. The necessity of changing the system of administration of indirect taxation in Ukraine towards simplification, transparency and optimization of the norms and rules of the European Union. Allocated and studied electronic administration system as an alternative and offer improvements levying of excise duty and VAT.

Key words: indirect taxes, administration, excise tax, value added tax, e-administration system.

УДК 336.564.21

Ярош М.В.

аспірант

Львівський національний університет імені Івана Франка

Постановка проблеми. В рамках підписання угоди «Про асоціацію між Україною та ЄС», вітчизняну податкову систему слід гармонізувати відповідно до норм та правил Європейського Союзу для посилення співпраці та подолання шахрайства, контрабанди та корупційних схем в економічному просторі і країн-членів ЄС, і України. Передовсім це питання стосується непрямих оподаткування, оскільки саме система непрямих оподаткування найбільше страждає від контрабандних поставок товарів на територію обох утворень. В Україні адміністрування і ПДВ, і акцизного податку потребує удосконалення та наближення до норм податкової системи ЄС для подолання проблеми тіньового обігу продукції та ухилення від сплати визначених законодавством фіскальних платежів.

Аналіз останніх досліджень. Дослідженням та обґрунтуванням ключових аспектів розвитку системи непрямих оподаткування та його наближення до законодавчих норм країн Європейського Союзу займаються такі вітчизняні вчені, як В.Л. Андрущенко, В.А. Валігура, О.Д. Василик, В.П. Вишневський, О.М. Десятнюк, Ю.Б. Іванов, С.В. Каламбет, А.І. Крисоватий, М.П. Кучерявенко, І.О. Луніна, А.А. Майорова, П.В. Мельник, А.М. Соколовська, Л.Л. Тарангул, В.М. Федосов, С.І. Юрій та інші. При цьому, незважаючи на участь у дослідженні даного питання багатьох економістів, у зв'язку з постійною зміною міжнародної та внутрідержавної політичної ситуації та розвитку економічної ринкової кон'юнктури, питання розвитку та реформування системи непрямих оподаткування потребує додаткового аналізу та опрацювання.

Постановка завдання. Таким чином, визначення можливих напрямів удосконалення та оптимізації системи справляння та адміністрування непрямих податків у відповідності до норм та вимог ЄС виступає важливим етапом реформування управлінської та, зокрема, податкової систем в Україні.

Виклад основного матеріалу дослідження. Акцизний податок як один з основних непрямих податкових платежів до бюджету, який справляється як з підакцизних товарів, які виробляються на території України, так і товарів, що ввозяться на її територію, займає одне з ключових місць в питанні наповнення державного бюджету. Відтак, проведення оптимізації справляння даного податку та гармонізації з правилами акцизного оподаткування країн-членів ЄС слід реалізувати з урахуванням можливих ризиків для економіки держави. Серед основних проблем, які слід подолати в напрямку гармонізації, передовсім слід звернути увагу на такі:

- неузгодженість ставок щодо підакцизних товарів в реаліях вітчизняної податкової системи та фіскальної системи ЄС;
- неточності та неспівпадіння визначення об'єктів оподаткування в даних системах;
- існування схем ухилення від сплати акцизного податку та контрабанди товарів;
- неефективна, складна та непрозора система адміністрування акцизного податку в Україні;
- існування та розвиток «тіньового» сектору економіки, що прямо впливає на суми надходження податку до бюджетів;
- відмінності пільгового оподаткування акцизним податком та його поширеності на монополні і

товари з високим рівнем рентабельності в Україні та країнах-членах ЄС.

Перше, на що варто звернути увагу у зв'язку з підписанням економічної та секторальної частин угоди «Про асоціацію між Україною та ЄС» є поступове наближення ставок акцизного податку до розмірів відповідних ставок в Європі. Таке підвищення на 33% Україною було застосовано для формування передумов для вступу до ЄС. Це важливий, проте недостатній крок. В країнах ЄС ставки акцизного податку на тютюнові вироби становить в середньому 64-90 євро, натомість, в Україні – дещо більше 12 євро. Проте, поясненням такої різниці розміру податкової ставки є значно нижча ціна на відповідний продукт (якщо в ЄС пачка сигарет коштує в середньому 6 євро, та в Україні – 1,5 євро). Крім того, різкого збільшення цін на тютюнові вироби до аналогічних в ЄС цін допустити не можливо, оскільки доходи громадян нашої держави значно нижчі ніж в країнах ЄС. Так, середній показник ВВП з доходом на душу населення в Німеччині становить 44 558 дол. США, у Великобританії – 39 604 дол. США, в Україні – 3 575 дол. США. Тому основними та доволі передбачуваними наслідками різкого підвищення ставок акцизного податку стане збільшення контрабанди відповідної продукції. Дана ситуація – наслідок необдуманого швидкої «гармонізації» законодавства в сфері акцизного оподаткування, який відчули громадяни таких країн як Болгарія, Латвія та Румунія. Через необдумане підвищення ставок акцизу на тютюнові вироби відбулося стрімке зростання показника вживання саме контрабандної та нелегальної продукції – у 2010 році ці показники зросли до 27% у Румунії, 41% – в Латвії, 32% – в Болгарії. Окрім того, відбулося падіння надходження до бюджетів даних країн акцизного податку.

Схожа ситуація спостерігалася і в Україні в період 2008-2011 рр. Різке підвищення ставок акцизного податку відбулося відповідно до умов антикризової політики та вимог конвенції ВООЗ. Внаслідок росту акцизного податку в той час надходження до державного бюджету зросли, проте, через ріст вартості продукції, частина населення з низьким рівнем платоспроможності змушена була шукати більш дешевий товар, внаслідок чого відбулося зростання попиту на контрабандну продукцію з країн, в яких ставки акцизу на відповідну продукцію є значно нижчими. Відтак, наслідком даної ситуації в економічному розвитку держави стало падіння виробництва тютюнових виробів на 24,4% за п'ятиріччя після підвищення акцизу та зростання торгівлі нелегальною продукцією на 9,2%.

Слід зауважити, що впродовж 2008-2015 років ставка акцизного податку на пачку сигарет зросла в 14 разів, що наслідком мало ріст надходження до бюджету з 3,5 млрд. грн. у 2008 році до 22,2 млрд. грн. у 2015 році та скорочення обсягу продажів тютюнових виробів зі 125 млрд. грн. до 73 млрд. грн., що звичайно ж позначилося і на зростанні проблеми нелегальної тютюнової продукції [1, 2]. На 2017 рік також передбачається ріст ставки оподаткування акцизним податком на тютюнові вироби на 30% [3].

Відтак, при неминучості підвищення ставок акцизного податку на тютюнові вироби відповідно до вимог та норм Європейського Союзу, слід мінімізувати можливості росту контрабанди даної продукції на територію України з країн, де акцизи та ціни на неї значно нижчі, та нелегальне виробництво тютюнової продукції шляхом поетапного та поміркованого підвищення ставок акцизу впродовж відповідного періоду та врахування регіонального контексту і економічної ситуації в країні (девальвації гривні та появи «сірої зони» на Донбасі) (рис. 1).

Окрім того, особливо важливим є врахування, як уже згадувалося, регіонального контексту зміни ставок акцизного оподаткування. Так, в Україні слід підвищити середній розмір ставок акцизного податку до середнього по регіону. Проте, враховуючи те, що на даний час Україна виступає в ролі нетто-експортера нелегально виробленого тютюну закордон, при підвищенні ставок акцизу та їх наближенні до середніх в Росії, яка виступає найбільшим ринком регіону, що автоматично означатиме нижчі ставки в Білорусії та Молдові, вона може перетворитися на нетто-імпортера нелегального тютюну та трансфертну зону контрабанди через



Рис. 1. Пропозиції щодо врахування окремих факторів при гармонізації акцизних ставок відповідно до норм ЄС

Джерело: розроблено автором

«сіру зону» на Донбасі, що, окрім передбачених наслідків для вітчизняного виробництва, матиме наслідком росту фінансової незалежності бандитських формувань на Сході України.

Дані пропозиції стосуються не лише аналізованого вище ринку тютюнових виробів в Україні, а й інших підакцизних товарів, зокрема, ринку алкогольних напоїв.

Зважаючи на те, що підакцизні товари та продукція в основному є шкідливими для їх постійного споживання населенням, і однією з основних функцій держави через використання механізму акцизного оподаткування є забезпечення зниження рівня їх споживання в державі, слід відмітити пропозицію обкладання даним податком витрат підприємств на маркетингову діяльність щодо просування товарів, які визначені як шкідливі для здоров'я населення, – тютюнові вироби та алкогольна продукція (рис. 2).

Оскільки маркетингова діяльність включає в себе комплекс заходів, спрямованих на просування певного товару на ринку та забезпечення максимізації прибутків з його реалізації через проведення дослідження відповідного сегмента ринку та прогнозування його зміни, розробку тактичних

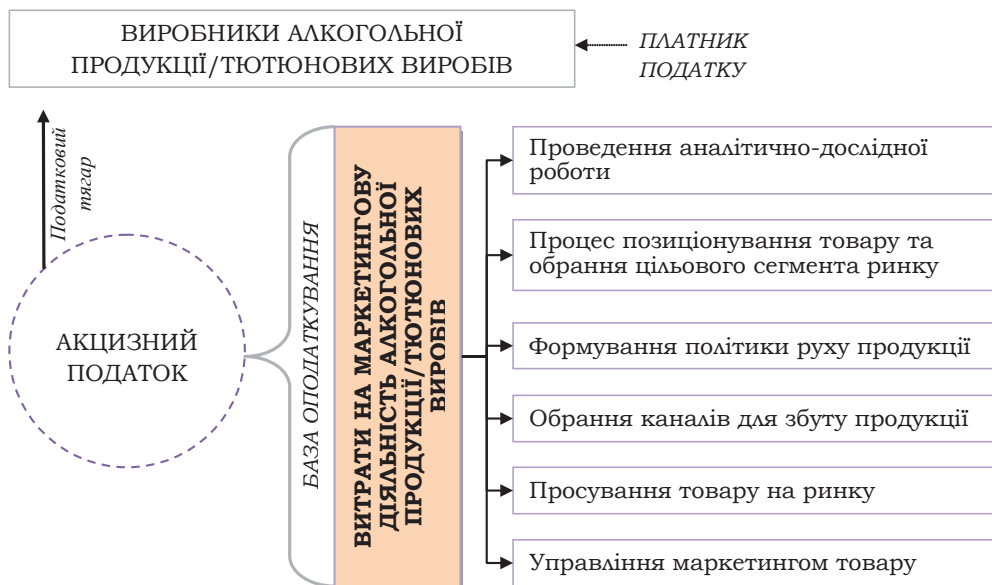
та стратегічних кроків просування товару та формування та використання стимулів збільшення попиту на нього з боку потенційних споживачів, оподаткування акцизом пропонується проводити через обкладання платежем:

витрат, спрямованих на забезпечення дослідної діяльності з метою вивчення ринку;

витрат на прочування товару на ринку з метою збільшення надходжень від його реалізації.

Дана пропозиція – можливість додаткового наповнення Державного бюджету та одночасного регулювання тенденцій вживання шкідливих підакцизних товарів населенням з метою його зниження. Окрім того, в результаті акцизного оподаткування маркетингової діяльності в напрямку просування таких товарів як тютюнові вироби та алкогольна продукція, кінцевими споживачами результатів даної діяльності виступають самі виробники, адже споживачі в даному випадку є лише об'єктами впливу. Таким чином, на споживачів продукції податковий тягар не ляже – він повністю припадатиме на виробників.

Ще одне питання, яке потребує першочергової уваги та яке розглядатиметься в даній роботі, – питання встановлення пільг при оподат-



Наслідки запровадження акцизного податку на витрати підприємств-виробників алкогольної продукції/тютюнових виробів:

1. Зростання надходжень до Державного бюджету від оподаткування акцизом.
2. Додатковий інструмент контролю з боку держави вживання населенням шкідливих товарів.
3. Відсутність прямого впливу на безпосередніх споживачів продуктів.
4. Можливість формування простої системи адміністрування даного податку та контролю за його сплатою.
5. Формування системи пасивного оподаткування.

Рис. 2. Схема оподаткування акцизним податком витрат маркетингової діяльності підприємств-виробників алкогольної продукції/тютюнових виробів

Джерело: розроблено автором

куванні акцизним податком. Так, різницею встановлення пільг в Україні та ЄС є існування так званих галузевих пільг (автомобілебудування, виноробство), а також існування в якості основної пільги звільнення від оподаткування акцизом певних товарів та операцій. Натомість, в ЄС застосовується система знижених ставок, які не можуть складати менше $\frac{1}{2}$ стандартної ставки. При цьому, сама система встановлення пільг в країнах ЄС має конкретне спрямування – підтримку виробництва національного продукту, який або характеризується географічною назвою, або його виробництво здійснюється згідно відповідної рецептури (історично передбаченої) (Директива Ради 92/83/ЄЕС). Тому, в Україні доцільним було б переглянути систему надання пільг по сплаті акцизного податку в напрямку наближення до норм ЄС та їх формування відповідно до таких векторів:

- підтримка виробництва національного продукту, який характеризується історією свого виготовлення та відповідною рецептурою;

- підтримка малих виробників в сфері виготовлення алкогольних напоїв, зокрема, виноробів.

Іншим напрямком зміни системи непрямого оподаткування є реформування ПДВ. Податок на додану вартість, як один з основних бюджетоутворюючих податків в Україні, давно характеризується як «корумпований» та «дорогий в адмініструванні». При цьому, існує пряма залежність надходжень від сплати платниками податків ПДВ до бюджету та розміром тіньової економіки України. Даний податок виступає інструментом в приховуванні доходів та можливості несплати інших важливих бюджетоутворюючих фіскальних платежів. Основними проблемами, які сприяють мінімізації сплати та надходжень ПДВ до бюджету є:

- ухилення сплати податку на додану вартість через невідповідне декларування ПДВ (заниження вартості товарів при імпортуванні та завищення при експорті продукції, проведення операцій фіктивного придбання товарів, операції фіктивного експорту, безтоварні операції тощо);

- низький рівень ефективності та нестабільність законодавства в сфері оподаткування, зокрема, податком на додану вартість, через часті, а часом неузгоджені з іншими нормами та податковими правилами зміни, що в результаті введення в дію призводить до помилок, а, відтак, – порушення законодавства;

- складність системи адміністрування податку на додану вартість, що, відповідно, викликає незадоволення платників податків, а також характеризується неоднозначністю та можливостями і податківців, і їх клієнтів до пошуку способів ухилення від сплати ПДВ;

- незаконне відшкодування податку на додану вартість, що є характерною особливістю механізму відшкодування ПДВ через, знову ж таки, його

складність та існування різного роду способів ухилення та подання невідповідних та неправдивих даних, що своїм наслідком має незаконне отримання з бюджету коштів;

- зниження показників фіскальної ефективності справляння ПДВ, що пов'язане з питанням функціонування великого сектору тіньової економіки, а також неефективним та неповним використанням потенціалу даного податку;

- проблеми електронного адміністрування податку на додану вартість, основною з яких є наявність високих вимог до платників, які реєструються для використання даної можливості, яка в майбутньому може забезпечити спрощення адміністрування податку та мінімізувати вплив людського фактора на оподаткування ПДВ, що, відповідно, забезпечить зниження помилок та можливих корупційних схем при оподаткуванні.

Проблема існування в Україні соціальної диференціації за доходами та її вирішення через врівноваження використанням податкових інструментів вже давно стоїть перед вітчизняною податковою системою. Відповідно, для її вирішення важливим є, зокрема в питанні аналізу системи справляння податку на додану вартість, визначення відповідності та ефективності диференціації ставок при оподаткуванні ПДВ відповідних товарів. Так, враховуючи функціонування ПДВ як економічного та споживчого регулятора, слід зауважити, що виконання даної функції належним чином не відбувається – соціальна нерівність в Україні не коригується за допомогою даного податку, окрім існування зниженої ставки 7% при оподаткуванні фармацевтичної продукції. Натомість, при аналізі досвіду країн Заходу, де проблема соціальної нерівності та несправедливості не стоїть настільки гостро, як в Україні, зазначений інструмент використовується досить широко та ефективно. Так, наприклад, окремі країни ЄС використовують Super Reduced Rate для певних груп товарів: Ірландія (4,8%), Іспанія (4%), Італія (4%), Франція (2,1%), зокрема, продуктів харчування. Окрім того, в країнах ЄС існує система знижених ставок ПДВ для конкретних груп товарів, що є важливим як досвід для застосування в Україні.

Особливо вагомим застосування зазначених варіантів диференціації ставок ПДВ є сьогодні для такої групи товарів як продукти харчування. Враховуючи постійні тенденції до зростання частки імпортованих товарів в структурі товарообороту України, питання зниження ставок ПДВ для цієї групи є особливо вагомим, особливо для розвитку вітчизняної економіки. Це – пряма можливість сповільнення зубожіння населення та росту цін, а також спосіб захисту вітчизняного ринку продовольчих товарів та інструментом непрямого впливу і стимулятора розвитку сектора сільського господарства в країні. При цьому, формування групи про-

довольчих товарів, при оподаткуванні яких слід використовувати відповідну знижену ставку ПДВ, варто проводити на основі аналізу двох вагомих факторів:

– розвитку даної групи товарів на вітчизняному ринку та визначення основних факторів впливу на рух даного продукту;

– показники затребуваності даної продукції серед населення різних верств.

Формування групи продукції та встановлення відповідного розміру зниженої ставки своїм наслідком матимуть певні зміни в обсягах надходжень до бюджету та зниженні рівня податкового навантаження. Відповідно, можливі певні варіанти таких змін – рис. 3.

Якщо проаналізувати можливі зміни на ринку певних товарів при зниженні ставки оподаткування податком на додану вартість на ринку продовольчих товарів України, можна дійти такого висновку: на продовольчі товари попит на вітчизняному ринку еластичний, про що свідчить частота коливання цін на дану продукцію та товари-замінники. При цьому, пропозиція на дану продукцію є еластичною, зважаючи на особливості руху та виробництва товарів. Відповідно, при зниженні ставки ПДВ на продовольчі товари, зростання попиту супро-

воджуватиметься стабільністю цін та, натомість, зростанням оборотних коштів фірм-виробників від зниження податкової ставки, що дозволить їм забезпечити розширення виробничих потужностей для задоволення зростаючого попиту.

Даний варіант розвитку продовольчого ринку в короткостроковій перспективі внаслідок змін в справлянні ПДВ можна аналізувати як позитивний та доволі ефективний і для наповнення бюджету, оскільки розширення виробництва – це і розширення бази оподаткування, а, відтак, зростання надходжень і від справляння податку на додану вартість, і податку на доходи фізичних осіб, і податку на прибуток, які виступають основними бюджетоутворюючими податками.

Таким чином, бачимо: пропозиція диференціації ставки ПДВ в межах норм та правил законодавства ЄС стосовно даного фіскального платежу дозволить задіяти нефункціонуючі на даний час механізми, зокрема, регулювання соціальної нерівномірності та податкового навантаження, що на даний час стримує формування середнього класу та розвиток економіки держави.

Серед проблем ефективності справляння податку на додану вартість ключовою постає складність адміністрування даного податку,

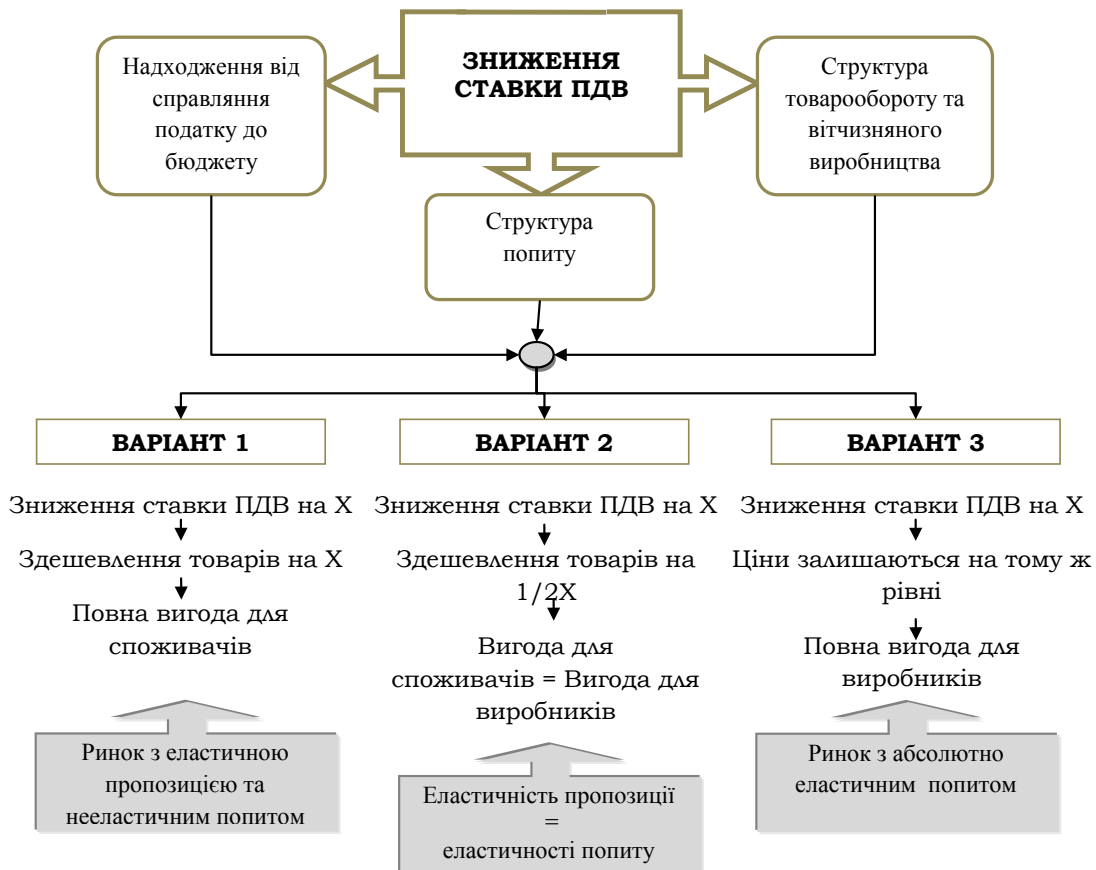


Рис. 3. Варіанти впливу зниження ставки ПДВ на формування попиту та пропозиції на ринку відповідних товарів

Джерело: розроблено автором

наслідком чого і є можливості незаконного відшкодування ПДВ та ухиляння від сплати даного платежу. Серед основних пропозицій, які сьогодні лунають щодо спрощення зазначеного механізму, ключовими є:

- формування єдиного реєстру заявок на отримання відшкодування по надміру сплаченому податку;

- постійний додатковий моніторинг можливих схем перепродажу податкового кредиту через запровадження та введення в дію кодів УКТ ЗЕД та ДКПП відповідно для товарів і послуг;

- оптимізація строків подання та реєстрації податкових накладних для зменшення ситуації відтоку фінансових ресурсів підприємств;

- удосконалення системи електронного адміністрування податку на додану вартість.

Висновки з проведеного дослідження.

Як висновок, варто зауважити, реформування податку на додану вартість та акцизного податку в Україні в умовах наближення до стандартів Європейського Союзу передбачає послідовність дій в напрямку спрощення їх адміністрування та зниження рівня корупції в цій сфері, що поволі відбувається сьогодні в процесі реформування вітчизняної податкової системи. Таким чином, основними напрямками удосконалення непрямого оподаткування мають стати такі:

- адаптація вітчизняної системи законодавчого обґрунтування справляння непрямих податків до норм та вимог ЄС в питаннях гармонізації бази та об'єктів оподаткування, термінології та податкових ставок;

- спрощення системи адміністрування шляхом запровадження електронної системи адміні-

стрування та використання цифрових технологій маркування;

- розширення переліку, зокрема, підакцизних товарів через оподаткування товарів розкоші (ювелірні вироби, дорогі автомобілі) та бази оподаткування (оподаткування акцизним податком витрат маркетингової діяльності підприємств-виробників алкогольної продукції/тютюнових виробів);

- врахування факторів розвитку оподаткування акцизом та ПДВ в регіоні, ситуації зміни рівня добробуту населення та рівня адаптації економіки та населення до відповідних нововведень та змін при гармонізації ставок відповідно до норм ЄС для ухилення від можливих ризиків росту контрабанди, контрафакту та нелегального експорту;

- формування системи пільгового оподаткування відповідно до вимог ЄС та з метою підтримки виробника національного продукту та малих виробників.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. А. Бочі, В. Поворозник, О. Жолудь. Вплив зміни ставок на тютюнові вироби на деякі економічні та соціальні показники в контексті Угоди про асоціацію з ЄС / А. Бочі, В. Поворозник, О.Жолудь//Міжнародний центр перспективних досліджень.– 2014. – 42 с.

2. Експерти наполягають на підвищенні акцизів на тютюнові вироби. Ресурсний центр ГУРТ. – Режим доступу: <http://gurt.org.ua/news/informator/33636>

3. Мінфін хоче підвищити акцизи на алкоголь і тютюн. Економічна правда. – 14 вересня 2016 р. – Режим доступу: <http://www.epravda.com.ua/news/2016/09/14/605472>