

Мальований М.І.,

Прокопчук О.Т.

Уманський національний університет садівництва

СПЕЦИФІЧНІ ОСОБЛИВОСТІ ФУНКЦІОНУВАННЯ ПОДАТКУ НА ДОДАНУ ВАРТІСТЬ В АГРОПРОМИС- ЛОВОМУ ВИРОБНИЦТВІ УКРАЇНИ

Вступ

Універсальні акцизи в ринковій економіці є ключовим елементом податкової системи. З одного боку, доходи від їх справляння займають в перехідних економіках найбільшу частку серед податкових надходжень, оскільки оподаткування споживання є більш легшим в адмініструванні, ніж оподаткування доходів економічних суб'єктів. З іншого боку, будь-який акциз впливає на рівень цін (процес ціноутворення), а, відповідно, і на фінансовий стан господарюючих суб'єктів.

ПДВ є найбільш поширеною формою універсальних акцизів – його застосування обумовлено трансформацією більш простої форми (податку з обороту) з метою збереження переваг багаторівневого податку (в частині оподаткування всіх ступенів руху товару) шляхом усунення його головного недоліку – кумулятивного ефекту, що пригнічує розвиток високотехнологічного виробництва.

Теоретичним та практичним аспектам застосування ПДВ присвячено більше дискусій вітчизняних та зарубіжних науковців та практиків, ніж обговоренню інших податкових форм. Серед сучасних вітчизняних вчених, які зосереджувалися на теоретичних аспектах організації справляння ПДВ у своїх працях, слід виділити С. Алексащенко, В. Андрущенко, М. Дем'яненка, В. Опаріна, В. Синчака, В. Суторміну, О. Тимофєєва, В. Федосова, М. Шпилько та ін. науковці. Їх праці стосувалися ключових аспектів досліджуваної проблематики, проте вони не дали повної відповіді питання, пов'язані з особливостями застосування ПДВ щодо окремих галузей економіки.

Результати досліджень

Широке поширення ПДВ в податкових системах країн світу обумовлене фіскальними, психологічними та економічними перевагами даного податку. Протириччя та неприйняття ПДВ пояснюється його певними недоліками.

Сутність ПДВ розкривається через призму функцій, які йому притаманні. Адже, податкам, як економічній категорії, властиві відповідні функції, за допомогою яких розкривається їх суть, характерні ознаки та місце в економічних процесах.

Перш за все, потрібно зазначити, що науковці не мають однастайності у поглядах щодо функцій ПДВ. Найпоширенішою є думка про те, що дана податкова форма виконує фіскальну та регулюючу функцію. Водночас, більшість вчених звертають увагу на те, що окремі функції податків мають підфункції, тобто функції другого порядку.

Фіскальна функція ПДВ полягає в мобілізації надходжень від даного податку до бюджету. Фіскальні переваги податку полягають в його високій дохідності, він має широку податкову базу і майже кожна особа сплачує цей податок незалежно від того, який дохід отримує. Податковий тягар розподіляється на ширший перелік товарів, робіт та послуг, ніж в інших непрямих податків. ПДВ дозволяє досить оперативно реагувати на необхідність додаткових доходів простим підняттям ставки податку¹.

Питома вага акцизів у доходах бюджетів Європейських країн відображена на рис. 1. У структурі доходних джерел бюджетів різних країн частка ПДВ досить суттєва: у Франції він забезпечує близько 41 % усіх податкових надходжень; у Данії ПДВ посідає друге місце після прибуткового податку з фізичних осіб і забезпечує 19 % від загальної суми податкових надходжень; у Німеччині серед податків на юридичних осіб найвищі доходи приносить державі саме ПДВ – його питома вага в доходах бюджету становить близько 28 % (другий результат після прибуткового податку). У Великобританії серед непрямих податків основним також є ПДВ – він формує 17 % бюджету країни².

¹ Сидорова Н.И. Специфика и функции НДС / Н.И. Сидорова // Финансы. – 2008. – № 2. – С. 36.

² Мельник В.М. Податок на додану вартість у податковій системі України / В.М. Мельник, О.В. Солдатенко // Фінанси України. – 2010. – № 9. – С. 83.

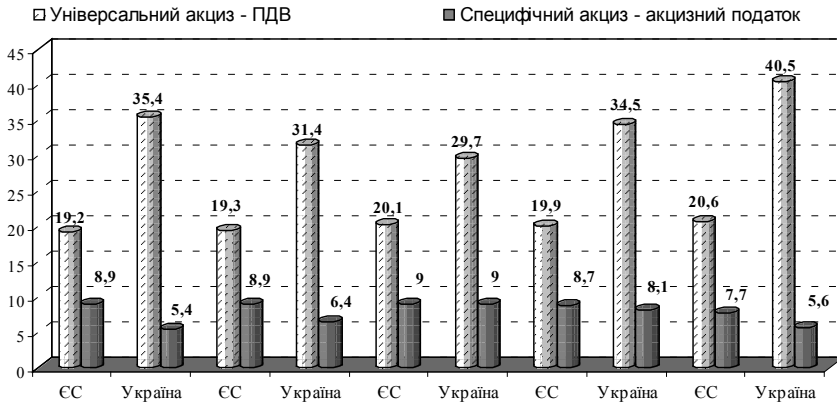


Рис. 1. Частка акцизів у доходах бюджетів країн ЄС та України (у % до податкових надходжень)

[Складено та розраховано за даними джерела³].

За даними рис. 1 видно, що частки акцизів (як універсальних так і специфічних) у податкових надходженнях до бюджетів країн ЄС та України суттєво різняться. Так, у структурі податкових надходжень до бюджету України частка ПДВ майже у 2 рази перевищує відповідний показник по країнах ЄС, натомість тенденція щодо питомої ваги акцизного збору у податкових надходженнях є протилежною – цей показник в середньому за досліджуваний період є на 2 % більшим у країнах ЄС.

Вказуючи на фіскальні переваги ПДВ, професор В. М. Федосов зазначає, що «надійні і стабільні бюджетні надходження забезпечує широка база оподаткування», а справляння ПДВ на всіх етапах руху товарів, робіт, послуг «має наслідком рівномірний розподіл податкового тягаря між усіма суб'єктами підприємницької діяльності».

На думку відомого дослідника «оподаткування доданої вартості, а не обсягу реалізації, сплата податку пропорційно до вартості, створеної саме на цьому етапі виробництва товару, наближають ПДВ з точки зору прогресивності об'єкта оподаткування до прямих податків»⁴.

Отже, широке використання ПДВ в більшості країн зумовлене в першу чергу фіскальними вигодами – він має широку базу оподаткування. Проте, слід зазначити, що фіскальна ефективність

³ VAT in the European Union / VAT / ADEmpiere VAT implementation / – [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.adempiere.com/index.php/ADEmpiereVAT#ADEmpiere_VAT_implementation.

⁴ Суторміна В. М. та ін. Держава-податки-бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко.– К.: Либідь, 1992.– С. 125.

ПДВ в Україні не є дуже високою і це перш за все пов'язано із не відпрацьованістю та певними недоліками механізму бюджетного відшкодування даного податку.

Однак, було б неправильно заперечувати і регулюючі властивості ПДВ. Як справедливо зауважує інший відомий вітчизняний фінансист – А.І. Крисоватий – неправильним є тлумачення про те, що непрямі податки виступають лише основним джерелом податкових надходжень⁵.

Важливою є регулююча функція ПДВ, адже його застосування здійснює вплив на інфляцію та ціноутворення. Податок на додану вартість, як і специфічні акцизи та мито, включаються в ціну товару, тобто наділені властивостями впливати на ціноутворювальні механізми в суспільстві.

Адже на суму акцизу відповідно зростає ціна товарів, що впливає на обсяги їх реалізації. Із категорією «ціна» пов'язані поняття споживання та доходи громадян. Регулюючи величину цін за допомогою ПДВ, можна безпосередньо впливати на споживання та доходи суб'єктів господарювання.

Але цей процес повинен проходити не хаотично і спонтанно, а відповідно до критеріїв економічної ефективності та соціальної справедливості. В цьому контексті окремі вчені наголошують на тому, що ПДВ призводить до зростання цін в країні, та відзначають його регресивний характер відносно незабезпечених верств населення.

Водночас, В.М. Федосов зазначає, що «рівень цін є надто складним і багатофакторним явищем, щоб можна було з абсолютною точністю виміряти вплив лише єдиного фактора – ПДВ»⁶. Вплив ПДВ може накладатись на дію інших чинників, як було в країнах, де його впровадження збіглося з підвищенням цін на нафту в 1972–1976 рр.

Ціноутворюючий ефект ПДВ у великій мірі залежить від того, зменшує ПДВ бюджетні доходи чи просто заміщує собою інші податки, скасовані або зменшені в результаті його впровадження. За даними відомого дослідника проблематики справляння ПДВ – А. Тайта, зібраними ним по 36 країнах, які запровадили ПДВ, в 21 країні (близько 60 % випадків) ПДВ лише компенсує втрачені доходи від податків, котрі замінив собою. В Мексиці та Болівії фіскальний результат залишився невизначеним між незмінною і збільшеною величинами доходів. В Англії та Норвегії уряди, впровадивши ПДВ, навіть програли з фіскальної точки зору. І лише 11 країн домоглися приросту доходів.

З цими результатами корелюють і дані про зміни рівня цін, приписувані ПДВ – підвищення відбулося у 15 країнах, але в 12 з них зростання цін було менше ніж на 10 %. У 18 країнах взагалі не

⁵ Мельник В.М. Податок на додану вартість у податковій системі України / В.М. Мельник, О.В. Солдатенко // Фінанси України. – 2010. – № 9. – С. 83.

⁶ VAT in the European Union / VAT / ADempiere VAT implementation / – [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.adempiere.com/index.php/ADempiereVAT#ADempiere_VAT_implementation.

спостерігалояся ніякої цінової реакції на ПДВ або ж вона була майже непомітною. При цьому варто нагадати, що з досліджуваної групи в 25 країнах (майже 70 %) немає ніякого державного контролю над цінами, тобто там вільне ціноутворення⁷.

Розглядаючи питання впливу ПДВ на процеси ціноутворення, доцільно звернути увагу на те, що при заміні кількох податків на ПДВ здійснюється доволі складний процес, що виявляється у зміні цін виробничих факторів й цін відпуску фірм-виробників. На думку В. Федосова, ПДВ завжди перекладається, просуваючись від продавця до покупця, проте «повне перекладання на споживачів можливе лише за умови, якщо розмір податку та його економічний ефект не порушують дії закону попиту й пропонування»⁸.

Якщо ж доходи покупців не зростають відповідно до збільшення цін, сукупний попит скорочується, то підприємці вимушені прийняти частину ПДВ на себе, а це означає пониження прибутку. А. Тайт йде далі і зазначає, що «немає підстав вважати ПДВ інфляційним чинником – його вплив на ціни, якщо взагалі матиме місце, буде разовим»⁹. Окрім цін, ПДВ стосується й інших сторін економічного життя: розподілу доходів, процесу нагромадження та інвестицій, ефективності виробництва, зовнішньої торгівлі, розвитку державного сектора, управління економікою – тобто має досить чітку виражену економічну функцію.

Серед функцій, притаманних ПДВ, окремі вчені виділяють розподільчу функцію – суть її полягає в тому, що до бюджету вилучається частина доходів від високорентабельних видів діяльності, яка потім спрямовується у збиткові, але важливі для життя суспільства сфери економіки.

За допомогою системи податкових пільг і преференцій реалізується стимулююча функція ПДВ. Зокрема, на думку В. Безкоровайної, вона насамперед проявляється в зовнішньоекономічній діяльності – шляхом застосування нульової ставки ПДВ на експортну продукцію. Саме посилення використання цієї функції сприяє закріпленню та розширенню присутності підприємств України на світових ринках¹⁰.

На думку російського дослідника проблем непрямого оподаткування Н.І. Сидорової, психологічними перевагами ПДВ є те, що надходження до бюджету забезпечуються майже непомітно – кінцеві споживачі несвідомо сплачують ПДВ у вартості товарів, і в

⁷ Суторміна В. М. та ін. Держава-податки-бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монорграфія / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко. – К.: Либідь, 1992. – С. 125.

⁸ Крисоватий А.І., Десятник О.М. Податкова система : Навчальний посібник. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 331с.

⁹ Tait A.A. Value Added Tax. Wash.: International Monetary Fund, 1988.– P. 200.

¹⁰ Безкоровайна В.В. Податки в системі фінансового регулювання зовнішньоекономічної діяльності / В.В. Безкоровайна // Фінанси України. – 2011.2. – №12. – С. 41.

такий спосіб запобігається конфронтація з фактичними платниками податку та зменшується опір суспільства при сплаті податку¹¹.

Багатьма дослідниками ПДВ сприймається як «антисоціальний податок». Його недоліки полягають в першу чергу в його регресивності – більший податковий тягар падає на низькі доходи малозабезпечених людей. Адже населення купує одні і ті ж товари (послуги) за однаковими цінами, які включають одну й ту ж суму ПДВ, незалежно від величини їх доходів, тому в видатках малозабезпечених суми ПДВ складають більшу частку, ніж в видатках високозабезпечених категорій населення¹².

Як відомо, важливою теоретичною вимогою до формування системи оподаткування є забезпечення нейтральності оподаткування. Нейтральний податок є найкращим податком, оскільки під його впливом кожен суб'єкт господарювання і весь ринок у цілому діють так, як би вони діяли за відсутності оподаткування. Нейтральність впливу податків на інвестиції означає, що податкова система не впливає на рішення суб'єктів господарювання. На думку І.О. Луніної та Н.Б. Фролової, податки на споживання є більш нейтральними щодо впливу на економічні процеси, ніж податки на доходи¹³.

На забезпеченні нейтральності оподаткування наголошує й російська дослідниця Н.І. Сидорова. Вона цілком слушно зазначає, що ПДВ забезпечує нейтральність оподаткування за умови правильного застосування та врахування особливостей даного податку¹⁴.

Водночас, окрім загальних, до числа яких дослідженням віднесено: фіскальні, регулюючі, психологічні, забезпечення нейтральності оподаткування нами виділено також специфічні властивості ПДВ, що реалізуються в окремих галузях народного господарства (рис. 2).

За результатами дослідження функціональних характеристик виявлено, що ПДВ, в галузі сільськогосподарського виробництва, притаманні специфічні властивості – захисна та підтримуюча, а також забезпечує спрощення податкових відносин.

¹¹ Сидорова Н.И. Специфика и функции НДС / Н.И. Сидорова // Финансы. – 2011. – № 2. – С. 36.

¹² 9. Луніна І.О., Фролова Н.Б. Ефективність оподаткування споживання в Україні // Фінанси України. – 2012. – №1. – С. 17.

¹³ Луніна І.О., Фролова Н.Б. Ефективність оподаткування споживання в Україні // Фінанси України. – 2012. – №1. – С. 18.

¹⁴ Сидорова Н.И. Специфика и функции НДС / Н.И. Сидорова // Финансы. – 2011. – № 2. – С. 37.

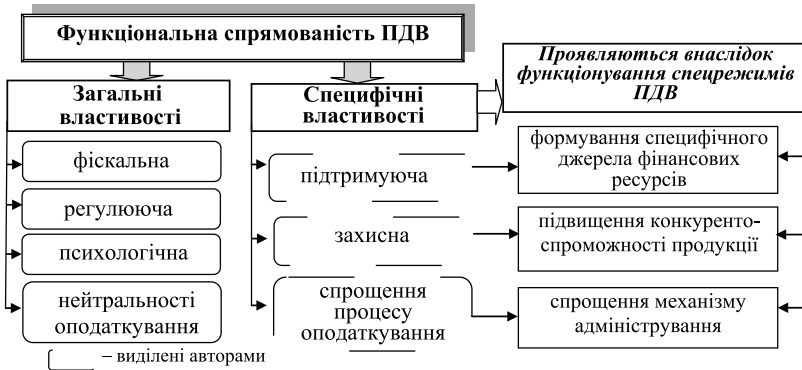


Рис. 2. Функціональна спрямованість ПДВ щодо сільського господарства

Наслідком реалізації такого механізму є те, що ПДВ перетворюється з інструменту фіску в елемент фінансового забезпечення, завдяки чому покращується рівень фінансування підприємств АПК, здійснюється їх фінансова підтримка.

Таким чином, ПДВ є відносно новим податком, механізм адміністрування якого належним чином не відпрацьований. Широке використання та поширення ПДВ обумовлене численними перевагами даного податку. Протиріччя та заперечення використання ПДВ пояснюється його певними недоліками.

Генезис системи оподаткування сільськогосподарського виробництва як в Україні так і за кордоном завжди вирізнявся пільговим характером, що проявляється у функціонуванні спеціальних податкових режимів та наявності численних пільг, зокрема податкових.

Як показує світова практика у багатьох країнах до справляння ПДВ в галузі сільськогосподарського виробництва досить часто використовують особливий підхід, що характерно не лише для країн, які розвиваються.

Висновки

Сутність податку на додану вартість розкривається за допомогою функцій, які він виконує. Аналіз функціональної спрямованості даної податкової форми дав змогу виділити загальні та специфічні властивості ПДВ. Причому, якщо властивості першого блоку є загальними для податку, то другого – проявляються в певних галузях і є особливими (пов'язані з виконанням поставлених завдань, які покладаються на дану форму оподаткування).

За результатами дослідження встановлено, що ПДВ притаманні практично всі характерні властивості обов'язкових платежів податкової природи. Водночас, у сфері сільськогосподарського виробництва найбільш яскраво проявляється специфічна спрямованість даної фор-

ми оподаткування, що полягає у забезпеченні виконання підтримуючих та захисних завдань, а також направленість на спрощення податкового процесу у галузі. Особлива функціональна спрямованість ПДВ щодо галузі сільського господарства відповідним чином відображається на засадах формування механізму справляння даного податку.

Література:

1. Сидорова Н.И. Специфика и функции НДС / Н.И. Сидорова // Финансы. – 2011. – № 2. – С. 36-40.
2. Мельник В.М. Податок на додану вартість у податковій системі України / В.М. Мельник, О.В. Солдатенко // Фінанси України. – 2010. – № 9. – С. 82-86.
3. VAT in the European Union / VAT / ADempiere VAT implementation / – [Електронний ресурс] – Режим доступу : http://www.adempiere.com/index.php/ADempiereVAT#ADempiere_VAT_implementation.
4. Суторміна В. М. та ін. Держава-податки-бізнес: (Із світового досвіду фіскального регулювання ринкової економіки): Монографія / В. М. Суторміна, В. М. Федосов, В. Л. Андрущенко.– К.: Либідь, 1992.– 328 с.
5. Крисоватий А.І., Десятник О.М. Податкова система : Навчальний посібник. – Тернопіль : Карт-бланш, 2004. – 331с.
6. Tait A.A. Value Added Tax. Wash.: International Monetary Fund, 1988.– 228 p.
7. Безкоровайна В.В. Податки в системі фінансового регулювання зовнішньоекономічної діяльності / В.В. Безкоровайна // Фінанси України. – 2011. – №12. – С. 40-45.
8. Современный НДС / Лайам Эбрилл, Майкл Кин, Жан-Поль Боден, Виктория Саммерс; Пер.с англ.-М.: Издательство «Весь Мир», 2003.– 274 с.
9. Луніна І.О. Ефективність оподаткування споживання в Україні / І.О. Луніна, Н.Б. Фролова // Фінанси України . – 2012. – №1. – С. 17-27.

THERE ARE SPECIFIC FEATURES OF FUNCTIONING OF VALUE-ADDED TAX IN AGROINDUSTRIAL PRODUCTION OF UKRAINE

Key words: *value-added tax (VAT), economic essence of VAT, functional orientation, general properties, specific properties, tax administration.*

Summary

In the article generalized theoretical principles of indirect taxation, in particular in part of production of the most widespread form of universal excise – tax value-added, functional descriptions of VAT are analysed and the functional orientation of tax is exposed in relation to industry of agriculture.

Grounded functional orientation of VAT taking into account the specific of his functioning in industry of agricultural production, specific properties of this form are in particular selected taxations which provide implementation of supporting and protective tasks, and also directed on simplification of procedures of tax administration.